



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 9 czerwca 2017 r. do dnia 13 czerwca 2017 r.



Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Nowe warunki zwolnienia z akcyzy skażonego alkoholu etylowego

Od kilku dni obowiązują zmienione zasady zwolnienia od akcyzy całkowicie skażonego alkoholu etylowego, który został importowany, nabyty wewnątrzwspólnotowo albo wyprodukowany na terytorium kraju. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (dalej określanej jako: „ustawa nowelizująca”) mają na celu m.in. usunięcie nieprawidłowości związanych z możliwością skażenia na terenie Polski alkoholu etylowego procedurami dopuszczonymi przez inne państwa członkowskie UE i polegają w szczególności na doprecyzowaniu przepisu art. 30 ust. 9 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej określanej jako: „ustawa”) oraz przepisów dotyczących zabezpieczenia akcyzowego, jak również na ustanowieniu obowiązku prowadzenia rejestru podmiotów, na rzecz których dokonano sprzedaży przedmiotowego alkoholu na terenie kraju.

W dotychczasowym brzmieniu art. 30 ust. 9 pkt 1 ustawy przewidywał zwolnienie alkoholu etylowego importowanego, nabywanego wewnątrzwspólnotowo albo produkowanego na terytorium kraju, całkowicie skażonego wskazanymi przez dowolne państwo członkowskie Unii Europejskiej, środkami dopuszczonymi do skażenia na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z dnia 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego, w tym zawarty w wyrobach nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi (dalej: „rozporządzenie 3199/93”).

Na tle rozumienia określenia „dowolne”, jakim posługiwał się ustawodawca w powołanym przepisie, powstały wątpliwości interpretacyjne, dodatkowo utrwalone wyrokami NSA o sygn. akt I GSK 1708/14 i I GSK 1711/14.

Z tego m.in. względu mocą ustawy nowelizującej dokonano wyodrębnienia w art. 30 ust. 9 pkt 1 ustawy poszczególnych czynności, którym przypisano jednocześnie sposoby skażenia. I tak, w przypadku produkcji na terytorium kraju, nabycia wewnątrzwspólnotowego

oraz importu przewidziano, że zwolnieniu od akcyzy podlegać będzie alkohol etylowy całkowicie skażony środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej (tzw. euro-skażalnikiem). Odpowiednio w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego ustalono zwolnienie od akcyzy alkoholu etylowego całkowicie skażonego dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie UE, w którym skażenie następuje. Natomiast w stosunku do produkcji na terytorium kraju oraz importu przyjęto, że zwolnieniu od akcyzy podlega alkohol etylowy całkowicie skażony dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez Polskę - na podstawie rozporządzenia 3199/93.

W odniesieniu do podmiotów dokonujących nabycia wewnątrzwspólnotowego alkoholu całkowicie skażonego ustawa nowelizująca wprowadziła zasadę, że ci spośród owych nabywców, którzy dotychczas nie byli zarejestrowani jako podatnicy podatku akcyzowego, mają obowiązek takiej rejestracji poprzez złożenie właściwemu naczelnikowi urzędu celnego zgłoszenia rejestracyjnego AKC – R na zasadach określonych w art. 16 ustawy, w ciągu 30 dni od dnia wejścia w życie nowelizacji. Dodatkowo mocą nowelizacji z 7 kwietnia 2017r. ustalono obowiązek zgłaszania planowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego skażonego alkoholu.

Jednocześnie ustawa nowelizująca precyzuje, że obowiązek złożenia zabezpieczenia akcyzowego z tytułu dokonania nabycia wewnątrzwspólnotowego na podstawie art. 78 ust. 1 ustawy nie dotyczy nabycia wewnątrzwspólnotowego alkoholu etylowego całkowicie skażonego zgodnie z rozporządzeniem 3199/93.

Kolejną zmianą jest ustanowienie obowiązku prowadzenia rejestru podmiotów, na rzecz których dokonano sprzedaży na terenie kraju alkoholu etylowego całkowicie skażonego. Przedmiotowy obowiązek wynika z dodanego do ustawy art. 138t i dotyczy ewidencjonowania przypadków sprzedaży zarówno alkoholu całkowicie skażonego, jak i wyrobów objętych podkategoriami PKWiU: 20.14.75, 20.20.14 i 20.59.43 zawierających w swym składzie alkohol etylowy o objętościowej mocy powyżej 50% objętości – w opakowaniach jednostkowych o pojemności 20 litrów i większej.

Zgodnie z art.138t ust.2 odpowiedni rejestr powinien zawierać: informacje na temat rodzaju, podkategorii PKWiU oraz ilości odebranych wyrobów, wskazanie daty oraz miejsca dokonania sprzedaży, a także dane identyfikujące podmiot odbierający (imię i nazwisko lub nazwę, adres zamieszkania lub adres siedziby, numer PESEL lub NIP) oraz czytelny podpis podmiotu odbierającego lub osoby reprezentującej ten podmiot.

Wpis do rejestru powinien być dokonany z chwilą odbioru wyrobów. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy w wyniku sprzedaży wyżej wymienionych wyrobów ich przewóz objęty został systemem monitorowania drogowego, o którym mowa w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów lub gdy sprzedaż potwierdzana jest fakturą. Wówczas, na mocy art. 138t ust.8 sprzedawca nie dokonuje wpisu do rejestru takiej sprzedaży.

Nowe regulacje UE w sprawie unikania opodatkowania

W dniu 29 maja 2017 r. Rada UE przyjęła dyrektywę zmieniającą dyrektywę 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich. Służy ona ograniczeniu dotychczasowych praktyk grup przedsiębiorstw polegających na wykorzystywaniu rozbieżności między jurysdykcjami podatkowymi do zmniejszania całkowitych zobowiązań podatkowych. Zgodnie z preambułą dyrektywy z 29 maja 2017 r., przepisy dotyczące rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych i rozbieżności w zakresie rezydencji podatkowej powinny mieć zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim, w tym do stałych zakładów oraz do wszystkich podmiotów, które są traktowane przez państwa członkowskie jako przejrzyste do celów podatkowych.

Przepisy dotyczące struktur hybrydowych stanowią część większego procesu zmian w prawie podatkowym, zmierzających do ograniczenia nieuczciwych praktyk podatkowych (BEPS – ang. Base Erosion and Profit Shifting). Do zasadniczych celów dyrektywy z 29 maja 2017 r. należy uzupełnienie istniejących już w UE przepisów, które obejmują różnice w relacjach pomiędzy systemami opodatkowania przedsiębiorstw w państwach członkowskich.

Tzw. hybrydowe niedopasowania, do których odnosi się zmiana w dyrektywie 2016/1164 występują, gdy w poszczególnych państwach występują znaczące różnice

dotyczące podmiotowego lub przedmiotowego zakresu opodatkowania, wykorzystywane przez międzynarodowe korporacje do unikania lub też zaniżania wysokości opodatkowania. Nowe przepisy mają utrudnić tego rodzaju praktyki, w tym ucieczkę przed podatkami do krajów spoza UE. Będą się odnosić do różnic powstających na tle opodatkowania między :

- siedzibą główną a stałym zakładem lub
- co najmniej dwoma stałymi zakładami tego samego podmiotu, a także
- podatnikiem a jego przedsiębiorstwami powiązanymi.

Przy czym, zgodnie z motywem 13 preambuły dyrektywy z 29 maja 2017 r. , przepisy też dyrektywy znajdą zastosowanie, o ile przedsiębiorstwo powiązane posiada skuteczną kontrolę nad pozostałymi przedsiębiorstwami powiązanymi, w tym co najmniej 50 % udział w prawach głosu, własności kapitału lub uprawnieniu do otrzymania zysków. Definicja terminu „przedsiębiorstwo powiązane” będzie również obejmować podmiot, który do celów rachunkowości wchodzi w skład tej samej skonsolidowanej grupy, a także przedsiębiorstwo, na którego zarządzanie podatek ma znaczny wpływ, oraz – odwrotnie – przedsiębiorstwo mające znaczny wpływ na zarządzanie podatnikiem.

W dyrektywie z dnia 29 maja 2017r. uwzględniono cztery kategorie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych:

1. rozbieżności wynikające z płatności dokonanych z tytułu instrumentu finansowego;
2. rozbieżności będące konsekwencją różnic w przydziale płatności dokonanych na rzecz podmiotu hybrydowego lub stałego zakładu, w tym w wyniku płatności na rzecz pominiętego stałego zakładu;
3. rozbieżności wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy na rzecz jego właściciela lub hipotetycznych płatności między siedzibą główną a stałym zakładem lub pomiędzy co najmniej dwoma stałymi zakładami; oraz
4. sytuacje podwójnego odliczenia wynikające z płatności dokonanych przez podmiot hybrydowy lub stały zakład.

Założono jednak, że dyrektywa z dnia 29 maja 2017 r. znajdzie zastosowanie tylko w przypadku, gdy przepisy innej dyrektywy, np. przepisy dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych

państw członkowskich (Dz.U. L 345 z 29.12.2011, s. 8), nie neutralizują rozbieżności w wynikach podatkowych.

Dzięki wskazanym zmianom w dyrektywie 2016/1164 trudniej będzie wykorzystywać różnice w uregulowaniach w Unii Europejskiej i w krajach spoza niej do sztucznego przesuwania zysków do państw, w których nie są one w ogóle opodatkowane lub też podlegają opodatkowaniu na poziomie minimalnym w sytuacji gdy dany podmiot posiada oddziały, spółki zależne czy zakłady produkcyjne w wielu krajach.

Dyrektywa z dnia 29 maja 2017 r. obliguje państwa członkowskie UE do transpozycji jej przepisów do krajowych porządków prawnych do końca 2019 r. i zakłada ich obowiązywanie od 2020 r.

Zmienione zasady zaskarżania interpretacji przepisów prawa podatkowego

Zaskarżanie interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych) wydanych na podstawie art. 14b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. - Ordyngacja podatkowa (dalej: O.p.) po 31 maja 2017 r. odbywa się w innym trybie niż obecnie obowiązujący. Z dniem 1 czerwca 2017 r. weszła bowiem w życie ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935; dalej: „nowelizacja z 7 kwietnia 2017 r.”), wprowadzająca w tym zakresie zmiany.

Po zmianach obowiązujących od dnia 1 marca 2017 r., właściwym do wydawania interpretacji indywidualnych jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Wydane przezeń na podstawie art. 14b O.p. interpretacje podatkowe, podobnie jak interpretacje indywidualne wydawane wcześniej przez działających z upoważnienia MF dyrektorów izb skarbowych, nie podlegają weryfikacji w drodze odwołania lub zażalenia. W przypadku gdy zainteresowany podmiot, dla którego wydana została interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego, nie zgadza się z rozstrzygnięciem w niej zawartym, może ją zaskarżyć do sądu administracyjnego.

Do dnia 31 maja 2017 r. jednym z warunków skutecznego wniesienia skargi na interpretację było uprzednie wezwanie organu interpretację tę wydającego do usunięcia naruszenia prawa podatkowego. Wezwanie to podlegało złożeniu w terminie 14 dni od dnia, kiedy skarżący, na którego wniosek interpretacja została wydana, o tej interpretacji się dowiedział lub mógł się dowiedzieć. Na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa Dyrektor Krajowej Informacji

Skarbowej mógł zmienić z urzędu wydaną interpretację indywidualną. M.in. dlatego bez wskazanego wezwania, zgodnie z art. 52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skarga była niedopuszczalna.

Choć w postanowieniu z dnia 22 listopada 2012 r. (sygn. II FSK 2429/12) NSA stwierdził, że „skarżący przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego [na interpretację indywidualną – uzup. JK] ma jedynie obowiązek wezwania organu do usunięcia naruszenia prawa. Nie jest natomiast zobowiązany czekać na odpowiedź organu [...]”, to jednak w praktyce co do zasady przyjmowano, że skarga na interpretację do WSA mogła zostać wniesiona za pośrednictwem organu, który wydał interpretację dopiero w terminie:

- 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa lub też
- 60 dni od dnia wniesienia wezwania do usunięcia naruszenia prawa, jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie.

Od dnia 1 czerwca 2017 r., w wyniku nowelizacji z 7 kwietnia 2017 r., a dokładnie zmiany treści art. 52 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, obowiązek wezwania organu do usunięcia naruszenia prawa przed złożeniem skargi do WSA został zlikwidowany. Wskazany przepis w znowelizowanym brzmieniu stanowi wszak, że: „Jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4, wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności. [...]” W rezultacie złożenie skargi na indywidualną interpretację podatkową będzie następowało bezpośrednio do WSA.

Nadal jednak skargę będzie się wnosić za pośrednictwem organu, który wydał interpretację indywidualną (tj. za pośrednictwem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej), który będzie miał możliwość zmienić z urzędu interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego w terminie 30 dni od dnia jej otrzymania.

Należy podkreślić, że w przypadku postępowań przed sądami administracyjnymi, które zostały wszczęte i niezakończone przed 1 czerwca 2017 r., zastosowanie znajdzie ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w brzmieniu obowiązującym do 31 maja 2017 r.

2) Zdaniem eksperta

Środek trwały musi być kompletny i zdatny do użytku

Zgodnie z art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, środkami trwałymi są składniki majątkowe podatnika posiadające następujące cechy:

- są własnością lub współwłasnością podatnika,
- zostały nabyte lub wytworzone przez podatnika we własnym zakresie,
- są kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (leasing finansowy),
- są budynkami, budynkami lub lokalami będącymi odrębną własnością, maszynami, urządzeniami i środkami transportu lub innymi przedmiotami.

Jedną z cech środka trwałego jest to, że musi on być kompletny i zdatny do użytku. Stan ten musi istnieć w momencie oddania środka trwałego do używania. W wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 21 maja 2008 r., (sygn. akt I SA/Go 356/08) Sąd stwierdził, że „Amortyzacja wskazana w art. 16a ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych uzależniona jest od kompletności, jak i zdatności do użytku środka trwałego w dniu przyjęcia go do używania”. Natomiast w wyroku NSA w Warszawie z dnia 13 września 2006 r., (sygn. akt II FSK 1103/05) stwierdzono. Aby koszty zakupu budynku stanowiły koszty uzyskania przychodów i podlegały odliczeniu poprzez odpisy amortyzacyjne, budynek ten musi być kompletny i zdatny do użyczenia, a nadto nie może mieć dowolnego przeznaczenia, lecz takie, które jednoznacznie umożliwia jego wykorzystanie w prowadzonej przez podatnika działalności”. Za przyjęcie do używania należy w tym przypadku rozumieć przekazanie (zainstalowanie) urządzeń medycznych Zleceniodawcy na podstawie zawartej umowy w celu wykorzystania do reklamy i promocji produktów i marki Spółki poprzez demonstrację i prezentację urządzeń Spółki.

Językowa wykładnia pojęć „kompletny i zdatny do użytku” prowadzi do wniosku, że dany środek, aby speł-

nić powyższe przesłanki, powinien być „pełny” („całkowity”), „pozbawiony braków”, a przy tym „nadający się do gospodarczego wykorzystania”. Zdatność do użytku w wielu sytuacjach faktycznych oznaczać może konieczność spełnienia szeregu wymogów formalnoprawnych nakładanych na przedsiębiorcę przez odrębne przepisy. Przykładowo wytwarzany przez podatnika budynek co do zasady nabędzie walor zdatności do użytku dopiero z chwilą doręczenia decyzji o pozwoleniu na jego użytkowanie. Wówczas, zgodnie z prawem budowlanym, możliwe będzie jego gospodarcze wykorzystywanie. Analogicznie dopiero zarejestrowanie samochodu (a więc pozwolenie na poruszanie się samochodu po drogach publicznych) umożliwia jego użytkowanie. Taka sytuacja ma również miejsce w przypadku wyrobów medycznych, których zasady wprowadzania do obrotu i do używania są prawnie regulowane. W celu uznania ich za kompletne i zdatne do użytku niezbędnym jest, aby urządzenia te posiadały aktualne deklaracje i certyfikaty zgodności oraz zostały dopuszczone do obrotu i do używania na terytorium Polski zgodnie z ustawą z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych.

Małgorzata Słomka
Doradca podatkowy

Małgorzata Słomka

Doradca podatkowy nr wpisu: 09900



Prawnik, Konsultant Podatkowy. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. W Instytucie pracuje od stycznia 2008 r.

Przed zatrudnieniem w ISP pracowała w Kancelarii Adwokackiej, a następnie w Krajowej Izbie Doradców Podatkowych (Kierownik Działu Prawnego, Zastępca Dyrektora Biura). Odpowiedzialna za udzielanie konsultacji podatkowych, sporządzanie opinii, ekspertyz i pism procesowych, prowadzenie postępowań podatkowych oraz reprezentację klientów przez sądami administracyjnymi.

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Czy kwota ryczałtu z tytułu wykorzystywania przez pracownika samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje koszty paliwa zakupionego przez pracodawcę do tego pojazdu?

W kwestii nieodpłatnych świadczeń, jakie pracownik otrzymuje w związku z możliwością korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych, określonych ryczałtowo w art. 12 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej powoływanej jako: „ustawa”) od lat ścierają się poglądy podatników i organów podatkowych. Problematyczna jest w szczególności dopuszczalność objęcia tymże ryczałtem wszystkich wydatków ponoszonych przez pracodawcę w związku z wykorzystywaniem samochodu służbowego takich, jak koszty zakupu paliwa, ubezpieczenia, serwisu i napraw powstałych w wyniku zwykłego korzystania z samochodu.

Organy podatkowe zgodnie twierdzą, że kwota ryczałtu określona w art. 12 ust. 2a ustawy, z tytułu wykorzystywania przez pracownika samochodu służbowego do celów prywatnych, nie obejmuje kosztów paliwa zakupionego przez pracodawcę do tego pojazdu. Stanowisko takie wyrażają np. wydane z upoważnienia Ministra Finansów interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 listopada 2016 r. (IPPB4/4511-998/16-2/AK) oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 4 listopada 2016 r. (2461-IBPB-2-2.4511.755.2016.1.JG).

Jednakże w orzecznictwie dominuje pogląd przeciwny. Sądy administracyjne najczęściej uchylają interpretacje organów podatkowych odnośnie powstania u pracownika odrębnego świadczenia i przychodu z tytułu pokrywania przez pracodawcę kosztów paliwa. Tak też orzekały przykładowo: WSA w Warszawie w wyroku z 5 maja 2016 r. (III SA/Wa 1925/15), WSA w Opolu w wyroku z 6 maja 2016 r., (I SA/Op 68/16), jak również WSA w Poznaniu w wyroku z 11 maja 2016 r. (I SA/Po 1766/15). Przy czym WSA we Wrocławiu w wyroku z 23 listopada 2015

r. (I SA/Wr 1595/15) uznał, że świadczeniem pracodawcy jest nie tyle samo udostępnienie samochodu, co zapewnienie możliwości jego prawidłowego używania, w tym także ponoszenie wszystkich niezbędnych wydatków umożliwiających takie używanie, tj. kosztów eksploatacji, w tym materiałów eksploatacyjnych, kosztów związanych z zakupem paliwa, czy badań technicznych.

Z kolei w uzasadnieniu jednego z ostatnich orzeczeń w przedstawionej kwestii, a mianowicie wyroku WSA w Gliwicach z dnia 7 lutego 2017 r. (I SA/Gl 1071/16), sąd ten dzieląc pogląd wyrażony w wyroku WSA we Wrocławiu z 23 listopada 2015 r. (I SA/Wr 1595/15) stwierdził m.in., że w jego ocenie wykładnia celowościowa art. 12 ust. 2a ustawy „wskazuje na objęcie ryczałtem wszystkich wydatków ponoszonych w związku z wykorzystywaniem samochodu służbowego. Niewątpliwie intencją ustawodawcy było uproszczenie obowiązków pracodawcy w zakresie ustalania przychodu”. Natomiast odmienne - lansowane przez organ interpretacyjny - rozwiązanie, wskazujące na wyłączenie paliwa z wydatków związanych z użytkowaniem samochodu służbowego, tj. wskazujące na jego odrębność w konsekwencji stanowiłoby dalsze skomplikowanie w zakresie prowadzenia niezbędnych ewidencji. To z kolei – zdaniem WSA w Gliwicach - niweczyłoby ideę ryczałtu i założonego nią celu.

Przyjąć zatem należy, że skoro intencją ustawodawcy było uproszczenie zasad ustalania wartości świadczenia, to chciał on objąć ryczałtem wszystkie jego elementy. Skoro zaś tak, to - określona w art. 12 ust. 2a ustawy - kwota ryczałtu z tytułu wykorzystywania przez pracownika samochodu służbowego do celów prywatnych, obejmuje również koszty paliwa zakupionego przez pracodawcę do tego pojazdu.

Wymienione wyżej wyroki są nieprawomocne, dlatego też wskazane jest ostrożne stosowanie wzmiankowanej korzystnej wykładni art. 12 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Niesłusznie zapłacony VAT a jego zwrot

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 czerwca 2017 r. (sygn. akt V CSK 563/16) orzekł, że bezpodstawnie zapłacony podatek od towarów i usług nie daje prawa do jego zwrotu w sytuacji pobrania w dobrej wierze.

Sprawa dotyczyła małżeństwa, które zakupiło w 2005 r. i 2008 r. od gminy dwie działki z zamiarem wybudowania na nich pensjonatu. Warunki przetargu określały, że cena będzie zawierała VAT i przy podpisywaniu umów ustalono cenę z podatkiem w wysokości 145 tysięcy złotych. Podatek gmina odprowadziła do urzędu skarbowego.

Kwestia objęcia podatkiem powyższej sprzedaży była sporna: czy gmina, która zbywa nieruchomości otrzymane jako spadek czy na podstawie ustawy o samorządzie, działa jako podatnik VAT.

Małżonkowie wystąpili z pozwem przeciwko gminie o zwrot podatku (żadna ze stron nie zabiegała o to przed organami podatkowymi). Podstawę do tego wywiedli z przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu (art. 405 – 411 kodeksu cywilnego). Zgodnie z przepisami, kto bez podstawy prawnej uzyskał korzyść majątkową kosztem innej osoby, obowiązany jest do wydania korzyści, gdy świadczenie jest nienależne, a więc spełnione przez osobę, która nie była do tego zobowiązana albo jeżeli podstawa świadczenia odpadła, w szczególności była nieważna. Małżonkowie twierdzili, że umowa w części dotyczącej odprowadzenia podatku była nieważna.

Sąd okręgowy nie podzielił zdania małżeństwa, wskazując, że po odprowadzeniu podatku gmina nie jest już wzbogacona. Powyższe utrzymał również Sąd Apelacyjny.

Sprawa znalazła swe rozstrzygnięcie w Sądzie Najwyższym. Pełnomocnik małżonków argumentował, że gmina występuje w sprawie jako profesjonalista od podatków i powinna wiedzieć, że żądanie doliczania podatku jest bezpodstawne. Zaś pełnomocnik gminy argumentował, że takie transakcje podlegały podatkowi i powodowie mogli dochodzić jego zwrotu.

Sąd Najwyższy rozstrzygnął na korzyść gminy. Stwierdził, że nabywca może dochodzić zwrotu bezpodstawnie naliczonego podatku, ale nie w sytuacji, gdy został pobrany w dobrej wierze.

Kiedy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy?

Kryterium decydującym o tym, czy dane świadczenie jest świadczeniem ze stosunku pracy jest okoliczność, czy świadczenie to może otrzymać wyłącznie pracownik, czy też inna osoba niezwiązana z pracodawcą stosunkiem pracy i czy między świadczeniem, stosunkiem pracy istnieje związek faktyczny i prawny.

W orzecznictwie sądowym wyrażany jest pogląd, że kryterium decydującym o tym, czy dane świadczenie jest świadczeniem ze stosunku pracy, nie jest źródło finansowania wydatku przez pracodawcę, ale okoliczność, czy świadczenie to może otrzymać wyłącznie pracownik, czy też inna osoba niezwiązana z pracodawcą stosunkiem pracy i czy między świadczeniem a stosunkiem pracy istnieje związek faktyczny i prawny (np. wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., II FSK 3073/14, wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r. II FSK 1490/14). W wyroku NSA z dnia 24 czerwca 2016 r. II FSK 1554/14 Sąd wskazał, że: „Artykuł 12 ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi o przychodach ze stosunku pracy, a nie przychodach związanych, towarzyszących albo osiągniętych przy okazji stosunku pracy. Jeżeli zatem pracownik osiągnie przychód pozostający w związku faktycznym z wykonywaniem pracy, ale nie stanowiący przychodu ze stosunku pracy, nie będzie to przychód, o którym jest mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.”

Jak wskazał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 listopada 2015 r. (III SA/Wa 3853/14), za przychody ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych uznać należy te wszystkie świadczenia, które pracownik otrzymuje ze środków pracodawcy w związku z pozostawaniem w stosunku pracy lub stosunku pokrewnym. Jak wskazuje się w orzecznictwie sądowym, źródło finansowania wydatków nie jest przesądzającym w kwalifikacji przychodów do określonego źródła przychodów.

2. Interpretacje podatkowe

Czy instalacja klimatyzacji jest usługą budowlaną mieszczącą się w załączniku nr 14?

Na podstawie dotychczasowych stanowisk organów podatkowych oraz zapisów PKWU można wysunąć wniosek, że usługi montażu urządzeń klimatyzacyjnych wraz z dostawą tych urządzeń są usługą budowlaną mieszczącą się w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług. Aczkolwiek można też spotkać stanowiska odmienne.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. ILPP2/443-113/12-2/AK uznał, że w przypadku usług montażowych wraz z materiałami prawidłowym jest ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. d ustawy o podatku od towarów i usług – dla usług budowlanych i budowlano-montażowych. Natomiast od usług polegających na pracach serwisowych, przeglądach klimatyzacji oraz innych wcześniej montowanych urządzeń obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych – z chwilą wykonania usługi. Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym. Podatnik wykonywał usługi, zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług 2008 mieszczące się w grupowaniu:

- 43.22.12.0 – roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych,
- 43.22.11.0 – roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających.

W zakresie czynności wykonywanych przez podatnika mieściły się m.in. montaż wentylacji, klimatyzacji, pomp ciepła, a także przeglądy oraz serwisy urządzeń.

Jednakże Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 13 marca 2013 r., sygn. IPPP1/443-12/13-5/MP zajął stanowisko, że gdy podatnik dokonuje dostawy urządzeń klimatyzacyjnych wraz z montażem, to obowiązek podatkowy dla dostawy towaru wraz z montażem powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wydania towaru. W przedmiotowej kwestii nie znajdzie zastosowania art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. d ustawy o podatku od towarów i usług, dotyczący wykonywania usług budowlanych lub budowlano - montażowych. Bez wpływu na powstanie obowiązku podatkowego pozostaje wyszczególnienie na fakturze poszczególnych elementów, stanowiących elementy kalkulacyjne dostawy ww. urządzeń oraz ich montażu. Natomiast gdy podatnik odrębnie dokonywałby dostawy urządzeń klimatyzacyjnych i odrębnie świadczyłby usługi montażu (na podstawie odrębnej umowy), wtedy obowiązek podatkowy powstawałby odpowiednio dla dostawy na podstawie art. 19 ust. 1 i 4 ustawy o VAT oraz dla usługi montażu w oparciu o art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. d tejże ustawy.

Podsumowując, usługi montażu urządzeń klimatyzacyjnych wraz z dostawą tych urządzeń są, co do zasady, usługą budowlaną mieszczącą się w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług. Aczkol-

wiek można też spotkać stanowiska odmienne, tak jak w omówionej interpretacji.

Sprzedaż nakładów a prawo do stawki 8%

Organy podatkowe uznają sprzedaż nakładów poniesionych na wybudowanie budynków za usługę na gruncie podatku od towarów i usług. Co do zasady będzie w takiej sytuacji miała zastosowanie stawka podstawowa 23%. Jeżeli jednak nakłady dotyczą usług budowlanych w zakresie budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, nie ma przeciwwskazań do zastosowania stawki 8%.

Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług warunkiem zastosowania 8% stawki, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji budynków. Po drugie, budynki lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

W interpretacji indywidualnej z dnia 15 września 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach sygn. IBPP2/4512-585/15/JJ rozpatrywał kwestie opodatkowania sprzedaży nakładów związanych z budową instalacji centralnej ciepłej wody w budynkach wielorodzinnych. Spółka zawarła umowy ze spółdzielniami mieszkaniowymi na budowę instalacji centralnej ciepłej wody w budynkach wielorodzinnych, w których dotychczas wodę podgrzewano indywidualnie w każdym mieszkaniu (piecyk gazowy lub elektryczny). Budynki mieszkalne zaliczały się do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Spółka finansowała z własnych środków nakłady na budowę instalacji wewnątrz budynku, traktując je jako nakłady inwestycyjne. Zgodnie z zawartymi umowami, nakłady te będą zbywane właścicielom budynków. Umowy przewidują sprzedaż poniesionych nakładów inwestycyjnych w częściach w ciągu 6 lub 10 lat za określone kwoty, począwszy od grudnia 2015 roku. Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego organ podatkowy uznał, że sprzedaż nakładów (robót budowlanych) związanych z modernizacją budynku objętego społecznym programem mieszkaniowym (budowa instalacji centralnej ciepłej wody), winny zostać opodatkowane stawką podatku VAT w wysokości 8%.

Podsumowując: przy sprzedaży nakładów (robót budowlanych) nie ma przeciwwskazań do zastosowania

obniżonej stawki 8%, gdy zostały spełnione przesłanki określone w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług.

Czy montaż i demontaż stoisk targowych jako podwykonawca podlega przepisom ustawy o odwrotnym opodatkowaniu VAT?

Usługi montażu i demontażu stoisk targowych na targach i wystawach, które klasyfikuje się pod symbolem PKWiU 82.30.12.0 nie podlegają odwrotnemu obciążeniu.

Na pytanie dotyczące możliwości zastosowania odwrotnego obciążenia w przypadku montażu i demontażu stoisk targowych wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji nr 3063-ILPP1-3.4512.30.2017.2.JN.

Dyrektor zgodził się z podatnikiem, że w zakresie montażu i demontażu stoisk targowych nie należy stosować odwrotnego obciążenia. Organ wskazał, że art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku od towarów i usług na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa budowlana wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, natomiast usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Przy czym, w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy, mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Jednocześnie organ wskazał, że przy każdej z usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy podano również symbol klasyfikacji statystycznej PKWiU, co wskazuje, że tylko konkretne usługi sklasyfikowane pod danym symbolem wymagają rozliczenia podatku na zasadzie odwrotnego obciążenia.

Wnioskodawca wskazał, że świadczone usługi montażu i demontażu stoisk targowych na targach i wystawach klasyfikuje pod symbolem PKWiU 82.30.12.0 – usługi związane z organizacją targów i wystaw. Organ wskazał, że w załączniku nr 14 do ustawy nie zostały wymienione ww. usługi związane z organizacją targów i wystaw. Zatem skoro świadczone przez Wnioskodawcę usługi nie stanowią usług wymienionych przez ustawodawcę w załączniku nr 14 do ustawy jako te, do których

ma zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia, to tym samym należy uznać, że – zdaniem Organu - w analizowanej sprawie nie są spełnione przesłanki wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy. Świadczone usługi montażu i demontażu stoisk targowych na targach i wystawach nie wpisują się w mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia VAT na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa (zleceniodawca).

Czy firma budowlana może osobno faktuować materiały?

Firmy budowlane w ramach umów mogą umówić się dwojaki sposób:

1. usługa kompleksowa zawierająca w sobie koszt materiałów i robocizny. W takim przypadku cena kontraktu jest określona jako cena ryczałtowa dla całego zakresu kontraktu oraz obejmuje wszystkie zobowiązania wykonawcy konieczne dla wykonania kontraktu.
2. usługa i materiał – osobno.

Odnosząc się do pierwszego przykładu Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. 1061IPTPP 2.4512.64.2017.2.KW zgodził się z wnioskodawcą, że w sytuacji gdy kontrakt/umowa zawarta między głównym wykonawcą a podwykonawcą określa należność za całą/kompleksową usługę, obejmującą zarówno koszty materiałów wykorzystanych do jej wykonania jak i robociznę, brak jest podstaw do próby „sztucznego” ich podziału, tylko w celu wyłączenia z podstawy opodatkowania poprzez zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia kosztów materiałów i robocizny wykorzystanej do wykonania usługi głównej mieszczącej się w katalogu usług wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług. Jednocześnie organ dodał, że strony w umowach cywilnoprawnych określają, co jest przedmiotem sprzedaży. Jeżeli przedmiotem sprzedaży jest usługa budowlana, budowlano-montażowa lub remontowa, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży, ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (materiały, robocizna, materiał, transport, zużyta energia, narzędzia itp.). Wylczenie, co składa się na wykonaną usługę, ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać

odrębnego kwalifikowania poszczególnych w nim elementów (dla celów podatkowych).

Odnosząc się do drugiej sytuacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 21 marca 2017 r., sygn. 3063ILPP12.4512.31.20 17.2.PG również uznał ją za prawidłową. Jak wskazał organ, strony mogą dowolnie ustalać stosunki cywilnoprawne, jednakże postanowienia umów nie mogą pozostawać w sprzeczności z innymi przepisami prawa, do stosowania których strony są zobowiązane. Zatem, jak oświadczył podatnik, zawiera on umowy ze swoimi kontrahentami, których przedmiotem jest zarówno dostawa poszczególnych towarów jak i usługa budowlana wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy. Zgodnie z postanowieniami umowy,

za realizację każdej w ww. czynności przewidziane jest odrębne wynagrodzenie. Ponadto – co istotne w sprawie – zawarta umowa wyraźnie zastrzega, że odrębnym przedmiotem zamawianego świadczenia jest dostawa towaru, a odrębnym przedmiotem jest wykonywanie usługi. W takich okolicznościach nabywca będzie miał prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury dokumentującej dostawę towarów.

Podsumowując, zgodnie z najnowszymi interpretacjami firma budowlana może osobno sprzedawać towar, ale - jak chce - to może uwzględnić koszt materiałów budowlanych w ramach wynagrodzenia z tytułu ryczałtowej usługi budowlanej (usługi kompleksowej).

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Pakiety medyczne a składki ZUS

W przypadku, gdy pracodawca w jednym z aktów (układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania) zawarł przepisy dotyczące przyznania pracownikom abonamentów świadczeń medycznych za obniżoną cenę (np. 2 zł), to wartość przekazanego pracownikom abonamentu nie będzie stanowiła podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe podstawy wymiaru składek nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Z powołanego przepisu wynika, że w przypadku, gdy pracodawca udostępnia pracownikom świadczenia po obniżonych cenach (czyli taniej niż jest dane świadczenie dostępne na rynku), a obowiązek przyznania tego świadczenia wynika z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, to różnica pomiędzy rynkową wartością tego świadczenia a ceną, za jaką udostępnia je pracodawca, nie stanowi

podstawy wymiaru składek pracownika otrzymującego świadczenie. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych takie świadczenie należy rozpatrywać jako świadczenie częściowo odpłatne i ww. różnicę wartości należy w takim przypadku doliczać do przychodu pracownika, jednak bez potrącania składek ZUS.

Powołana regulacja może mieć również zastosowanie do tzw. abonamentów medycznych. W przypadku, gdyby podatnik w jednym z aktów (układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania) zawarł przepisy dotyczące przyznania pracownikom abonamentów świadczeń medycznych za obniżoną cenę (np. 2 zł), to wartość przekazanego pracownikom abonamentu nie będzie stanowiła podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. Stanowisko powyższe znajduje potwierdzenie w ocenie ZUS – przykładowo pismo ZUS z dnia 1 grudnia 2010 r. znak 440000/0201/52/2010/DORi: „Pakiety medyczne oraz karty fitness częściowo opłacane pracownikom przez pracodawcę na podstawie aktów lub przepisów prawa pracy podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek.”

Różnicowanie wysokości dopłat do wypoczynku pracowników z zfs

Kwestia różnicowania świadczeń (w tym przypadku dopłat do wypoczynku pracowników) z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych nie jest zagadnieniem

głównie podatkowym. Bowiern przepis podatkowy stanowi wprost, że wolna od podatku jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 380 zł; rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi (art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Powyższe oznacza, że wolne od podatku są świadczenia do łącznej kwoty 380 zł, po przekroczeniu której pracodawca jest obowiązany pobierać (od nadwyżki ponad tę kwotę) zaliczkę na podatek dochodowy pracownika. Takie świadczenie korzysta również z wyłączenia z podstawy wymiaru składek na podstawie § 2 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Zgodnie z

tym przepisem podstawy wymiaru składek nie stanowią świadczenia finansowane ze środków przeznaczonych na cele socjalne w ramach zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. W kontrolach przeprowadzanych przez ZUS organ ten prezentuje stanowisko, zgodnie z którym pracodawca (płatnik składek ZUS) przekazując pracownikom świadczenia z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych takie jak np. bony czy paczki z okazji świąt, w przypadku braku różnicowania wysokości (wartości) tych świadczeń w oparciu o kryterium socjalne, ma obowiązek pobrać i odprowadzić należne składki ZUS. Istnieje ryzyko, że brak różnicowania świadczeń z zfsś w postaci dopłat do wypoczynku pracowników spotka się z identyczną reakcją ZUS, w wyniku czego ZUS może dokonać przypisu składek kwestionując prawo do zastosowania powołanego wyłączenia.

Należy wskazać, że w opinii autorki stanowisko prezentowane przez ZUS nie znajduje uzasadnienia w powołanych regulacjach prawnych, jednak jest to stanowisko powszechnie prezentowane w prowadzonych kontrolach, w związku z czym bezpieczniejszym rozwiązaniem jest różnicowanie świadczeń w postaci dopłat do wypoczynku pracowników finansowanych z zfsś.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Czy nabycie udziałów skutkuje powstaniem przychodu należnego?

Odpłatne nabycie wierzytelności przez podatnika nie stanowi czynności skutkującej powstaniem przychodu podatkowego, a tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w momencie nabycia.

Nabycie wierzytelności nie stanowi operacji gospodarczej, w wyniku której podatnik otrzymuje pieniądze bądź prawo majątkowe w sposób nieodpłatny. Zatem nie powstanie też obowiązek wykazania przez podatnika przychodów, ponieważ w chwili nabycia wierzytelności przychód po stronie podatnika nie wystąpi. Odpłatne nabycie wierzytelności przez podatnika nie stanowi zatem czynności skutkującej powstaniem przychodu podatkowego, a tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w momencie nabycia. Tym samym przychód podatkowy powstanie dopiero w momencie faktycznej realizacji wierzytelności, tj. dalszej odprzedaży, windykacji lub

dobrowolnej spłaty przez dłużnika. Przychodem podatkowym – zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – są bowiem trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe. W dacie nabycia wierzytelności podatnik takiego przysporzenia nie otrzyma.

Pogląd taki wyrażają także organy podatkowe. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 25 września 2014 r. (IPPB2/415-558/14-2/MG).

Zwrot wydatków poniesionych przez członka zarządu a koszty uzyskania przychodu spółki kapitałowej

Na mocy zasady ogólnej, jaką statuuje art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztem uzyskania przychodu mogą być wydatki spółki kapitałowej poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wydatki te muszą być racjonalne,

ekonomicznie uzasadnione i nie mogą być wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 wskazanej ustawy. Ponieważ zarząd prowadzi sprawy spółki i ją reprezentuje, a jego powołanie jest konieczne do utworzenia spółki z o.o., zatem pomimo tego, że wykonywane przez członków zarządu zadania nie mogą być powiązane z konkretnym przychodem spółki, to jednak przejawiają związek z prowadzoną przez spółkę działalnością i w rezultacie wydatki wynikające z realizacji obowiązków członków zarządu spółki należy zakwalifikować do kosztów podatkowych, przy spełnieniu wszystkich wyżej wymienionych warunków ustawowych, jako wypełniające dyspozycję art. 15 ust. 1 ustawy. Wydatki poniesione przez spółkę w związku z pełnieniem funkcji przez członków jej zarządu, wykazują bowiem ogólny związek z przychodami spółki, dotyczący funkcjonowania podmiotu gospodarczego. Ocenę tę potwierdza w szczególności interpretacja indywidualna nr IBPB-1-2/4510-72/16/AP wydana 10 marca 2016 r., przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Jakkolwiek więc nie powinien budzić wątpliwości fakt generalnego występowania związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy kosztami ponoszonymi przez spółkę z tytułu funkcjonowania jej zarządu a osiąganymi przez nią przychodami, dotyczący w szczególności zwrotu niektórych wydatków poniesionych przez członka zarządu, to jednak należy mieć na względzie, że dla celów podatkowych ocenie podlegają poszczególne wydatki. Nie wystarczą założenia ogólne istnienia wspomnianego związku. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez spółkę powinien podlegać indywidualnej ocenie w celu dokonania jego prawidłowej kwalifikacji.

Jednocześnie zauważyć należy, że możliwość uznania za koszty uzyskania przychodów wydatków dotyczących członka zarządu uzależniona jest również od łączącego go ze spółką stosunku prawnego opartego na przepisach ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy lub ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny. W przypadku, gdy członek zarządu nie jest pracownikiem spółki, konieczność ponoszenia przez spółkę wydatków na jego rzecz winna wynikać z prawidłowo zawartych umów (np. cywilnoprawnych), a w przypadku ich braku - z uchwał wspólników podjętych zgodnie z prawem albo mieć podstawę w umowie spółki, czy też wynikać z postanowień regulaminów lub statutu spółki, przewidujących zwrot należności z tytułu wydatków na rzecz osób niebędących pracownikami Spółki.

W ten sposób oceniać należy m.in. dokonywany przez spółkę zwrot na rzecz członka zarządu, ewentualnych kosztów dojazdu do siedziby spółki oraz pokrywanie kosztów noclegu w miejscowości jej siedziby, w szczególności w sytuacji, gdy członek zarządu ma miejsce zamieszkania w znacznej odległości od siedziby spółki. Do kosztów uzyskania przychodów spółka może także zaliczyć wydatki na wynajem mieszkania udostępnionego pracownikowi - członkowi zarządu spółki, jak również wydatki związane z podróżami członków zarządu, a więc m.in. koszty przejazdów, w tym paliwa w związku z używaniem samochodów osobowych prywatnych na cele służbowe, koszty noclegów oraz wyżywienia, zwłaszcza gdy członkowie zarządu złożyli oświadczenie, że wypłacone diety i inne należności z tytułu podróży nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, a w spółce obowiązuje regulamin organizacyjny zarządu, z którego wynika obowiązek spółki zwrotu wydatków poniesionych przez członków zarządu w związku z odbywaniem podróży.

Opierając się na przepisie art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy należy wskazać, że spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kwotę wynikającą z ewidencji przebiegu pojazdu, jeżeli podróż członków zarządu jest racjonalnie uzasadniona, a koszty zużywanego w związku z tą podróżą paliwa będą mieścić się w limicie obliczanym na podstawie rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz warunków dokonywania zwrotu kosztów używania dla celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy.

Zasadność ujęcia w kosztach spółki wskazanych wydatków potwierdza np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPB6/4510-136/16-2/AZ z dnia 23 maja 2016 r.

KONTAKT

W przypadku zainteresowania powyższymi informacjami i ich wpływem na państwa działalność, prosimy o kontakt:

Agata Strocka

Konsultant podatkowy

tel. (22) 517 30 69

agata.strocka@isp-modzelewski.pl

Tego rodzaju wydatki nie zostały wyłączone z kosztów podatkowych na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Jeżeli więc są one racjonalne i uzasadnione z punktu widzenia interesów Spółki, mogą być

kosztem podatkowym. Podkreślenia wymaga jednak, że to na Spółce spoczywać będzie obowiązek wykazania istnienia tych przesłanek.

INFORMACJE O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH

Budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy a stosunek najmu

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Powstaje pytanie: jakiego rodzaju posiadanie, np. samoistne/zależne kwalifikuje dany obiekt jako związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Poniżej dokonano przeglądu orzecznictwa rozstrzygającego tę kwestię.

W wyroku z dnia 11 września 2014 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 509/14, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skoro pojęcie posiadania zdefiniowane jest wyłącznie na gruncie prawa cywilnego, to przy wykładni art. 3 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy posłużyć się definicją posiadania zawartą w art. 336 kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym przepisem, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Podobnie należy interpretować przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy uznać te, które są w posiadaniu samoistnym lub zależnym, bądź tylko faktycznym przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. I SA/Lu 626/15 – orzeczenie prawomocne).

Definicja wskazana w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wymaga, żeby

to właściciel nieruchomości prowadził działalność gospodarczą. Ważne jest jedynie, aby posiadacz (w rozpoznawanej sprawie najemca) prowadził działalność gospodarczą w wynajmowanym lokalu. W przypadku budynku mieszkalnego, biorąc pod uwagę treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych istotnym jest jedynie, by część budynku zajęta była na prowadzenie działalności gospodarczej. Skoro część budynku Skarżącego zajęta była na prowadzenie działalności gospodarczej, to uzasadnione było ustalenie w tej części podwyższonej stawki podatku od nieruchomości zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – wyrok NSA z dnia 13 marca 2014 r., sygn. II FSK 925/12.

Podobne stanowiska zostały zaprezentowane w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Sz 1137/15, Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 1296/13, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 30 maja 2011 r., sygn. I SA/Bd 120/11.

Podsumowując: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, w szczególności:

- a) posiadaniu samoistnym, w tym na podstawie prawa własności,
- b) posiadaniu zależnym, w tym na podstawie:
 - umowy dzierżawy,
 - umowy najmu,
 - umowy leasingu,
 - umowy użyczenia,
 - prawa zastawnika,
 lub mając inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą.

Zatem przepisy zostały sformowane w sposób zapewniający opodatkowanie według stawki najwyższej gruntów, budynków i budowli, w szczególności gdy:

- są one w posiadaniu samoistnym przedsiębiorcy,
- są one w posiadaniu samoistnym podmiotu nie prowadzącego działalność gospodarczą (osoby fizycznej), ale zostały oddane w posiadanie zależne przedsiębiorcy (np. na podstawie umowy najmu).

Należy również podkreślić, że o posiadaniu rzeczy decyduje sama możliwość korzystania z niej, nie zaś faktyczne korzystanie (zajęcie), a władztwo faktyczne nad rzeczą będące jej posiadaniem nie musi wyrażać się w formie gospodarczo efektywnej (postanowienie SN z dnia 4 marca 2016 r., sygn. I CSK 519/15).

OFERTA AUDYT

Od dnia 1 stycznia 2017 r. podwykonawcy robót budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług po raz pierwszy w historii masowo przestaną płacić VAT będąc zmuszeni wnioskować do urzędów skarbowych o zwrot podatku naliczonego. Powodować to będzie konieczność przeprowadzania natychmiastowych kontroli podatkowych przez właściwe organy, w tym przez nowe organy celno-skarbowe, które obejmą zarówno podatników składających deklaracje z kwotą zwrotu różnicy podatku, jak i ich dostawców (hurtownie materiałów budowlanych).

Podatnicy składający deklaracje ze zwrotem podatku naliczonego muszą więc podjąć niezbędne działania mające na celu zmniejszenie ryzyka wynikającego z wadliwego ich sporządzenia oraz popełnionych błędów w ewidencjonowaniu i dokumentowaniu tego podatku. Zwłaszcza wobec wejścia w życie nowych przepisów związanych z używaniem nierzetelnych faktur VAT.

Instytut Studiów Podatkowych od wielu lat świadczy usługi związane z audytem podatkowym, a zwłaszcza weryfikacji ewidencji i deklaracji VAT-7 i VAT-7K przed ich złożeniem przez podatników. W związku z powyższym oferujemy usługę weryfikacji okresowej:

- kolejnych deklaracji podatkowych (podatek należny i podatek naliczony),
 - prowadzonych ewidencji dla potrzeb sporządzenia tych deklaracji,
 - posiadanych dokumentów źródłowych za dany okres podatkowy
- celem uniknięcia ryzyka odpowiedzialności podatkowej, karnoskarbowej i karnej.

Ta weryfikacja będzie następowała **każdorazowo przed złożeniem poszczególnych deklaracji** przez podatnika. Usługa weryfikacji może być prowadzona w siedzibie podatnika, obsługującym je biurze rachunkowym lub na podstawie dokumentacji przekazanej w formie elektronicznej. Czas realizacji od 3 do 5 dni w zależności od ilości dokumentów. Cena usługi uzależniona jest od pracochłonności, a zwłaszcza ilości audytowanych dokumentów.

W przypadku pytań bądź wątpliwości pozostają do Państwa dyspozycji: Pan Andrzej Sarna, Dyrektor Działu Marketingu, tel. (22) 517 30 86, andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl, Pani Agata Strocka, starszy specjalista w Dziale Audytu Podatkowego, tel. (22) 517 30 69, agata.strocka@isp-modzelewski.p oraz Pani Katarzyna Wawrzonkiewicz, specjalista w Biurze Obsługi Polis Podatkowych, tel. (22) 517 30 76, katarzyna.wawrzonkiewicz@isp-modzelewski.pl.

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy sp. z o.o.

Zarząd

prof. dr hab. Witold Modzelewski

prezes zarządu
radca prawny
doradca podatkowy nr 00001
tel. (22) 517 39 99
e-mail:
witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl

Renata Janiec-Modzelewska

wiceprezes zarządu
doradca podatkowy nr 00777
tel. (22) 517 30 60
e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl

Jerzy Bielawny

wiceprezes zarządu
doradca podatkowy nr 01079
tel. (22) 870 41 68
e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl

Dyrektor Generalny

do spraw Doradztwa Podatkowego
Mariusz Unisk
tel. (22) 517 30 94
e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl

Dyrektor Generalny

do spraw Postępowań Podatkowych
Jacek Aninowski
tel. (22) 517 30 60 wew. 135
e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl

Departament Podatków

Bezpośrednich i Majątkowych
Jacek Pyssa
tel. (22) 517 30 78
e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl

Biuro Obsługi Sporów Podatkowych

Anna Żarkowska
dyrektor biura
tel. (22) 810 36 73, 810 87 80
e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl

Działy

Dział Edukacji

Jarosław Skonecki
dyrektor
tel. (22) 517 30 60 wew. 114
e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl

Dział Marketingu

Andrzej Sarna
specjalista d/s Marketingu
tel. (22) 517 30 86
e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl

Dział Wydawnictw

Robert Fajkowski
kierownik
tel. (22) 517 30 99
e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl

Dział Audytu Podatkowego

Agata Strocka
konsultant podatkowy
tel. (22) 517 30 69
e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy - Audyt sp. z o.o.

Siedziba

ul. Kalańska 8
04-367 Warszawa
tel. +48 22 517 30 70
fax. +48 22 517 30 71
e-mail: audyt@isp-modzelewski.pl

Zarząd

Renata Janiec-Modzelewska
Prezes Zarządu
Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777

Jerzy Lewandowski
Wiceprezes Zarządu
Biegły Rewident Nr ew. 2219

Beata Pytkowska
Członek Zarządu
Biegły Rewident Nr ew. 12391

Departamenty

Departament Audytu

Jerzy Lewandowski
Wiceprezes Zarządu
Biegły Rewident Nr ew. 2219
tel. + 48 22 517 30 70
e-mail: jerzy.lewandowski@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Finansowo-Księgowej

Elżbieta Cajs
Zastępca Kierownika Departamentu Obsługi Finansowo-Księgowej
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 233
e-mail: elzbieta.cajs@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Kadrowo-Płacowej

Alicja Antos
Główny Specjalista ds. Kadr i Płac/Księgowa
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 238
e-mail: alicja.antos@isp-modzelewski.pl

Departament Doradztwa Podatkowego

Renata Janiec-Modzelewska
Prezes Zarządu
Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777
tel. + 48 22 517 30 70
e-mail: renata.janiec-modzelewski@isp-modzelewski.pl

Oddziały Instytutu Studiów Podatkowych

Oddział Małopolski

Ul. Gertrudy 7/12
31-076 Kraków
tel. (12) 429 24 01
fax (12) 423 23 00
e-mail: biuro.krakow@isp-modzelewski.pl

Oddział Śląski

Ul. Jordana 7b
40-056 Katowice
tel. (32) 259 71 50
fax (32) 253 99 89
e-mail: biuro.katowice@isp-modzelewski.pl

Oddział Wielkopolski

Ul. Wiślana 53
60-401 Poznań
tel. (61) 848 33 48
fax (61) 848 33 48
e-mail: biuro.poznan@isp-modzelewski.pl