



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 27 października 2017 r. do dnia 2 listopada 2017 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Czy członek zarządu jest podatnikiem VAT? - interpretacja ogólna Ministra Finansów

Minister Finansów w dniu 6 października 2017 r. wydał interpretację ogólną (PT3.8101.11.2017) dotyczącą kwalifikacji na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług czynności (usług) wykonywanych przez członków zarządu spółek, działających na podstawie umów cywilnoprawnych (umów o zarządzanie, kontraktów menadżerskich, itp.) zawartych w związku z regulacjami ustawy z dnia 9 czerwca 2016 r. o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami, z tytułu których przychody zostały zaliczone do źródła przychodów określonego w art. 13 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Minister podkreślił, że na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie uznaje się za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą czynności, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby fizyczne (tutaj zarządzający) są związane ze zlecającym wykonanie (tutaj spółka, z którą zawierana jest umowa) tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie (tutaj spółka) i wykonującym zlecane czynności (tutaj zarządzający) co do:

- 1) warunków wykonywania tych czynności (warunek pierwszy) oraz
- 2) wynagrodzenia (warunek drugi) oraz
- 3) odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich (warunek trzeci).

Jeżeli zatem analiza umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykaże, że spełnione są wszystkie trzy warunki, to nie można uznać zarządzającego za podatnika VAT. Natomiast brak spełnienia któregośkolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.

Ad 1) Warunek pierwszy – warunki wykonywania czynności

W interpretacji ogólnej wskazano, że co do zasady w istotę typowej umowy cywilnoprawnej, której przedmiotem jest zarządzanie spółką przez osobę fizyczną (zobowiązaną do osobistego świadczenia), wpisane jest wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej tej spółki (osoba taka zarządza tą infrastrukturą, per-

sonelem, całą organizacją i jednocześnie korzysta z niej w tym celu). Za samodzielnie wykonywaną działalność gospodarczą nie będzie mogła zostać uznana działalność gospodarcza, która wykonywana jest z wykorzystaniem infrastruktury i organizacji wewnętrznej podmiotu, na rzecz którego jest prowadzona. Można wręcz mówić o pewnym zintegrowaniu zarządzającego ze spółką co oznacza spełnienie tego warunku. Przyjęcie zgodnie z postanowieniami ustawy o wynagradzaniu stosownych rozwiązań dotyczących zapewnienia zarządzającemu w zakresie niezbędnym do wykonywania usług zarządzania urządzeń technicznych (np. komputera, telefonu komórkowego, samochodu, itp.) oraz ewentualnie innych zasobów, którymi dysponuje spółka (np. pomieszczenia biurowe wraz z wyposażeniem, uczestnictwo w szkoleniach i konferencjach związanych ściśle z pełnioną funkcją i powierzonymi zadaniami, firmowych kart płatniczych i kredytowych, itp.) dodatkowo potwierdza charakter (przemawiający za brakiem samodzielności w rozumieniu VAT) takiego stosunku prawnego.

Wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej zarządzanej spółki powoduje również, że zarządzający nie ponosi w tym zakresie ryzyka ekonomicznego.

Ad 2) Warunek drugi – wynagrodzenie

Zakładając, że umowa przewiduje, że zarządzający korzysta z infrastruktury i organizacji wewnętrznej spółki, ustalenie, że warunek drugi jest spełniony w praktyce sprowadza się do weryfikacji czy umowa cywilnoprawna przewiduje dla zarządzającego stałe wynagrodzenie. Jeżeli umowa przewiduje stałe wynagrodzenie nie można mówić o ponoszeniu ryzyka ekonomicznego przez zarządzającego. Jednocześnie rozpatrywany warunek będzie spełniony także, jeżeli wynagrodzenie oprócz stałego elementu będzie zawierać element zmienny (np. wypłacany pod warunkiem i/lub w wysokości określonej realizacją wyznaczonych celów zarządczych, które mogą dotyczyć w szczególności kondycji finansowej spółki, jej pozycji rynkowej, realizacji określonej inwestycji, strategii itd.) pod warunkiem jednak, że element stały będzie stanowił istotną wielkość i/lub część całkowitego wynagrodzenia.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o zasadach kształtowania wynagrodzeń, wynagrodzenie całkowite członka organu zarządzającego składa się z części stałej, stanowiącej wynagrodzenie miesięczne podstawowe, określonej

kwotowo, oraz części zmiennej stanowiącej wynagrodzenie uzupełniające za rok obrotowy spółki, przy czym zgodnie z ust. 5 część zmienna nie może przekraczać 50%, a m.in. w spółkach publicznych 100% wynagrodzenia podstawowego zarządzającego w poprzednim roku obrotowym. Należy uznać, że takie ukształtowanie wynagrodzenia spełnia badany warunek. Podobnie przykładowo ustalenie w umowie dla zarządzającego stałego wynagrodzenia miesięcznego w wielkości adekwatnej do pozycji spółki, zakresu zadań itd. oraz rocznej premii stanowiącej określony procent wypracowanego w danym roku zysku, spełni badany warunek.

Ad 3) Trzeci warunek – odpowiedzialność zlecającego wobec osób trzecich.

Warunek będzie spełniony, jeżeli zgodnie z umową odpowiedzialność jest po stronie spółki, a nie po stronie faktycznego wykonawcy (zarządzającego), co wyklucza samodzielny charakter jego działalności. Warunek będzie także spełniony, gdy dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności.

Należy uznać, że jeżeli umowa cywilnoprawna (stosunek prawny) przewiduje odpowiedzialność zarządzającego wobec osób trzecich (za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością, przy czym odpowiedzialność ta jest niezależna od odpowiedzialności zarządzającego, którą ponosi on - z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu - na podstawie bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa, np. Kodeksu spółek handlowych), wskazany warunek nie jest spełniony.

Jeżeli dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności (a w przypadku braku jej uregulowania w umowie nie można jej domniemywać), należy uznać, że wskazany warunek jest spełniony.

Reasumując: jeżeli analiza danej umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykaże, że spełnione są wszystkie trzy przedstawione powyżej warunki, to zarządzającego nie można uznać za podatnika VAT. Jednocześnie brak spełnienia któregośkolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.

2) Zdaniem eksperta

Czy organ wydający interpretację indywidualną może polemizować z przedstawionym stanem faktycznym?

Organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego

przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej.

W wyroku WSA w Kielcach z dnia 23 grudnia 2009 r. (I SA/Ke 472/09) podkreślono, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, iż organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które winno być ustosunkowaniem się do stanowiska prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę, a w razie negatywnej oceny stanowiska wyrażonego we wniosku winno wskazywać prawidłowe stanowisko z uzasadnieniem prawnym.

W wyroku WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2010 r. uznano, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega m.in. na tym, że organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie na podstawie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Opisany we wniosku stan faktyczny sprawy może odnosić się do zdarzeń już zaistniałych lub zdarzeń przyszłych. Dlatego też organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności faktycznych podanych we wniosku i w stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Okolicznością faktyczną przedstawioną przez Spółkę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej było wskazanie przez Spółkę, że „(...) dokument PT oprócz wartości brutto ma wskazane także dotychczasowe ich umorzenie. Wartość początkowa nabywanych nieodpłatnie środków trwałych koryguje (zmniejsza) do ich wartości rynkowej z dnia nabycia ich dotychczasowe umorzenie, tzn. wartość rynkową nabytych nieodpłatnie środków trwałych stanowi różnica pomiędzy wartością brutto a ich dotychczasowym umorzeniem.”

W wyroku WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2010 r. (III SA/Wa 1246/09) podkreślono, iż interpretacja indywidualna wydawana jest w ramach takiego zaistniałego stanu faktycznego, jaki zostanie przedstawiony we wniosku. To na wnioskodawcy ciąży obowiązek

Andrzej Łukiańczuk

Doradca podatkowy nr wpisu: 10266



Kierownik zespołu cen transferowych. Zajmuje się przede wszystkim problematyką cen transferowych oraz zagadnieniami związanymi z podatkami dochodowymi, w tym sposobami legalnej optymalizacji podatkowej w ramach restrukturyzacji podmiotów gospodarczych, a także prawem bilansowym. Wieloletni pracownik Departamentu Rachunkowości i Podatków jednego z największych podmiotów gospodarczych w Polsce. Ekonomista, swoje kwalifikacje podnosił studiując na Podyplomowym Studium Podatkowym oraz Podyplomowym Studium Rachunkowości Finansowej i Zarządczej w Szkole Głównej Handlowej. Jest także absolwentem Studium Doradców i Ekspertów Podatkowych organizowanym przez ISP.

Współautor Komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Restrukturyzacji spółek kapitałowych, autor publikacji w Gazecie Prawnej, a także BISP.

„wyczerpującego” opisanie tego stanu. Przesłanka ta będzie spełniona wówczas, gdy zostaną podane wszystkie niezbędne okoliczności faktyczne, które mają znaczenie dla dokonania właściwej kwalifikacji prawnej, tj. najpierw wyrażenia oceny prawnej przez samego wnioskodawcę, a następnie dokonanie oceny tego stanowiska przez organ wydający interpretację. Wnioski prawne muszą korespondować z przedstawionym stanem faktycznym.

W wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2008 r. (II SA/Wa 509/08) z kolei zauważono, że ze względu na to, że ustalenie stanu faktycznego nie jest przedmiotem postępowania w sprawie o wydanie urzędowej interpretacji, należy przyjąć, iż stan ten jest stanem hipotetycznym, określonym przez wnioskującego o interpretację.

Andrzej Łukiańczuk
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Czy gmina może dokonać pełnego odliczenia VAT z faktur dokumentujących koszty przebudowy i modernizacji targowiska miejskiego?

Zarówno Sąd I instancji, jak i NSA nie podzieliły oceny Ministra Finansów, że gminie nie przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z przebudową i modernizacją targowiska, lecz według udziału procentowego zgodnie z art. 86 ust. 7b w związku z art. 2 pkt 14a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej określanej jako: „ustawa”).

Gmina w stanowisku własnym twierdziła, że w związku z prowadzeniem działalności opodatkowanej na terenie targowiska posiada prawo do odliczenia całej kwoty podatku wykazanej na fakturach związanych z realizacją

inwestycji, polegającej na przebudowie i modernizacji targowiska, bowiem warunkiem umożliwiającym skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest bezsporny związek zakupów (udokumentowanych fakturami VAT) z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi i taki związek o charakterze bezpośrednim ma miejsce w jej sytuacji. Gmina wskazała dodatkowo, że ponieważ opłata targowa posiada wszystkie cechy konstrukcyjne podatku i w związku z tym jest należnością publicznoprawną, to pobór tej opłaty nie jest czynnością objętą opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. W ocenie gminy, pobierana opłata targowa nie może wpływać na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego, zgodnie z brzmieniem art. 90 ustawy, ponieważ pobierając tę opłatę gmina nie działa jako podatnik VAT, lecz wykonuje zadania organu władzy publicznej.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej wydanej na wniosek gminy argumentował tymczasem,

że wydatki inwestycyjne poniesione przez gminę w związku z przebudową oraz modernizacją targowiska miały związek zarówno z czynnościami, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (odpłatna rezerwacja miejsc handlowych na targowisku na rzecz handlujących) jak i czynnościami niepodlegającymi przepisom ustawy (pobór opłaty targowej należnej gminie). Tym samym, jak podkreślił, targowisko będzie wykorzystywane na dwa sposoby, tj. będzie służyło do wykonywania przez gminę czynności opodatkowanych, jak i czynności nieopodatkowanych, co oznacza, że – w ocenie MF - zastosowanie znajdzie art. 86 ust. 7b ustawy.

WSA w Poznaniu, wyrokiem z 18 lutego 2015 r. (I SA/Po 617/14), uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. W uzasadnieniu wyroku potwierdził, że gmina z tytułu odpłatnej rezerwacji miejsc targowych jest podatnikiem VAT, gdyż świadczenia te odbywają się na podstawie umów, zawieranych przez nią z poszczególnymi podmiotami handlującymi. Wystąpiło zatem odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy. Sąd I instancji przyjął jednak, że z tytułu poboru opłaty targowej gmina nie wykonuje czynności opodatkowanych, albowiem czynność ta związana jest z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami. W tym zakresie gmina działa jako organ władzy publicznej i stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy nie może być uznana za podatnika VAT.

Odnosząc się następnie do ograniczonego prawa gminy do dokonania odliczenia podatku z tytułu wydatków inwestycyjnych związanych z przebudową i modernizacją targowiska stwierdził, że nie znajduje ono uzasadnienia w literalnej wykładni art. 86 ust. 7b ustawy. WSA wskazał na pogląd zawarty w wyroku NSA z 2 września 2014 r. (I FSK 379/14) i podzielił w całości argumentację oraz stanowisko gminy w zakresie przysługującego jej na mocy art. 86 ust. 1 ustawy prawa do odliczenia podatku od towarów i usług w pełnym zakresie, w związku z wydatkami inwestycyjnymi poniesionymi na przebudowę i modernizację targowiska.

W skardze kasacyjnej Minister Finansów zaskarżył powyższy wyrok w całości, jednakże NSA, poddając ocenie podniesione w skardze tej zarzuty wraz z przedstawioną na ich uzasadnienie argumentacją uznał, że nie znajduje podstaw do odstąpienia od utrwalonej już linii orzeczniczej sądów administracyjnych, dotyczącej spornego w sprawie zagadnienia, tj. zastosowania art. 86 ust. 7b ustawy z uwagi na pobór opłaty targowej, tj.

czynności, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wydając i uzasadniając wyrok z dnia 29 sierpnia 2017 r. (I FSK 1148/15) NSA odwołał się do wyroków NSA z 23 lipca 2015 r. (I FSK 696/14), z 2 września 2014 r. (akt I FSK 379/14) oraz z 30 grudnia 2014 r. (I FSK 1279/14), w których Sąd ten - poddając ocenie możliwość zastosowania art. 86 ust. 7b ustawy do rozliczania wydatków poniesionych przez gminę na budowę lub modernizację targowiska - wyjaśnił, że jeżeli chodzi o kwalifikację nieruchomości gminnej w postaci targowiska, to jest ona w całości wykorzystywana do celów działalności gospodarczej; nieruchomość ta nie służy do poboru opłaty targowej, lecz do czerpania dochodów z dzierżawy. Pobór opłaty targowej nie następuje jednak w związku z wydzierżawianiem nieruchomości, ale w związku z prowadzeniem handlu na terenie gminy w miejscach innych niż budowle czy budynki, czyli w związku dokonywaniem sprzedaży na targowisku. Obowiązek płacenia opłaty targowej nie jest także zależny od świadczeń wzajemnych ze strony gminy na rzecz kupców dokonujących sprzedaży na targowiskach, co wynika z art. 15 ust. 3 ustawy o podatkach lokalnych. W rezultacie NSA w powołanych wyrokach przyjął, że gmina ma pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne związane z budową lub przebudową (modernizacją) targowiska. Zasada ta wynika z art. 86 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W wyroku z dnia 29 sierpnia 2017 r. (I FSK 1148/15), rozpoznając skargę kasacyjną, NSA w całości podzielił powyższą ocenę prawną i zgodził się z sądem I instancji, że pobór opłaty targowej nie ma wpływu na wykonywanie przez gminę zadań własnych, do których należy m.in. utrzymanie targowisk i nie można przyjąć, że gmina wykorzystuje nieruchomość w postaci targowiska w celu poboru z mocy prawa opłaty targowej. Gdyby gmina nie poniosła wydatków na przebudowę i modernizację targowiska i tak byłaby zobowiązana do poboru opłaty targowej od podmiotów handlujących w tym miejscu. Tym samym – w ocenie NSA - sąd I instancji nie popełnił błędu stwierdzając, że gmina ma pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki inwestycyjne związane z przebudową i modernizacją targowiska.

Ponadto NSA uznał, że pobór opłaty targowej nie może być analizowany w kontekście przesłanek okre-

ślonych w art. 86 ust. 7b ustawy, a to oznacza, że konstrukcja procentowego odliczenia podatku naliczonego zawartego w tym przepisie, wbrew twierdzeniom MF, nie będzie mogła mieć zastosowania do stanu faktycznego.

2. Interpretacje podatkowe

Impreza firmowa a koszty podatkowe

Wydatki za organizację imprezy firmowej nie zawsze mogą stanowić podatkowe koszty uzyskania przychodów.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach wskazują, że gdy w spotkaniu uczestniczą pracownicy, ważne jest, aby miało ono na celu poprawę komunikacji wewnętrznej i motywacji do pracy, zintegrowanie załogi z firmą i budowanie zespołu, poprawę atmosfery pracy oraz ułatwienie ułożenia wzajemnych relacji między pracownikami.

Wszystko to bowiem przekłada się na poprawę efektywności pracy, a przez to na zwiększenie przychodów osiąganym przez podatnika. Po spełnieniu tego podstawowego warunku można zaliczyć wydatki na wigilijne spotkanie do kosztów uzyskania przychodów. Potwierdza to interpretacja z dnia 28 sierpnia 2015 r. dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (nr IBPB-1-3/4510-129/15/AW).

Do kosztów podatkowych można zaliczyć również wydatki na uczestnictwo w spotkaniu członków rodzin pracowników, byłych pracowników (emerytów), a także kontrahentów i podwykonawców. Przykładowo dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji z dnia 26 listopada 2015 r. (nr ILPB3/4510-1-417/15-2/AO) potwierdził, że kosztem uzyskania przychodów mogą być „poniesione przez spółkę wydatki na organizację spotkań okolicznościowych oraz integracyjnych w części przypadającej zarówno dla jej pracowników, jak i podwykonawców spółki (przewoźników i ich pracowników – kurierów)”.

Podobne stanowisko zajął dyrektor IS w Katowicach w interpretacji z dnia 30 czerwca 2015 r., (nr IBPBI/2/4510-377/15/PC). Uznał, że tego typu „wydatki związane są niewątpliwie z prowadzoną działalnością podatnika i mają na celu zintegrowanie załogi, co przyczyni się do efektywniejszej pracy i ostatecznie przełoży się na wielkość osiągniętych przez wnioskodawcę przychodów. Podobny skutek w procesie integracyjnym załogi wnioskodawca osiągnie dzięki udziałowi w pikniku byłych pracowników. Dbałość o emerytów będzie bowiem motywująco wpływać na pracę osób zatrudnionych, które mogą spodziewać się podobnego

traktowania w przyszłości. Niewątpliwie potencjalny wpływ na wysokość osiągniętych przychodów ma także udział w pikniku zleceniobiorców (kontrahentów) wnioskodawcy. Związanie ich ze Spółką może przekładać się wprost na zaktywizowanie współpracy i, w efekcie, na lepsze wyniki gospodarcze”.

Środki otrzymane na realizację projektów ze środków unijnych a zwolnienie z CIT

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 47 i 52 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wolne od podatku są:

- dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
- płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego, z wyłączeniem płatności otrzymanych przez wykonawców.

W związku z powyższym powstały wątpliwości, czy środki otrzymane na realizację projektów unijnych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego, finansowane z Europejskiego Funduszu Społecznego oraz budżetu państwa, korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych. Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zawierają wprawdzie zwolnienia przedmiotowe dotyczące dotacji z budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego, a także płatności na realizację projektów w ramach projektów unijnych, jednak powstały wątpliwości, czy w przypadku wypłaty zarówno ze środków unijnych, jak i budżetu państwa tego typu świadczenie będzie mogło korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego. W kwestii tej wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 października 2017 r. (0111-KDIB1-2.4010.231.2017.2.ANK). W powołanej interpretacji indywidualnej, po analizie przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych organ Krajowej Administracji Skarbowej stwierdził, że „(...) środki finansowe, które otrzymała Spółka w postaci dofinansowania na realizację projektów dofinansowanych ze środków Unii Europejskiej w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego, POWER oraz innych na lata 2014-2020 finansowane z Europejskiego Funduszu Społecznego, wypłacanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego (85% kosztów kwalifikowanych) będą miały

charakter „środków europejskich”, uregulowanych w formie budżetu środków europejskich jako odrębna część budżetu państwa oraz w części będą pochodziły z budżetu państwa (15% kosztów kwalifikowanych).

Dlatego też otrzymane dofinansowanie będzie stanowiło dla Wnioskodawcy przychód zwolniony z opodatkowania mocą art. 17 ust. 1 pkt 47 i pkt 52 updop”.

Reasumując należy stwierdzić, że środki otrzymane na realizację projektów unijnych w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego finansowane z Europejskiego Funduszu Społecznego oraz budżetu państwa są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 52 i pkt 47 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Przedsiębiorca pobierający zasiłek macierzyński a składki ZUS

W interpretacji z dnia 5 października 2017 r. (nr WPI/200000/43/1129/2017) Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Lublinie wskazał, że osoba prowadząca działalność gospodarczą będzie podlegała ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym z tytułu pobierania zasiłku macierzyńskiego, natomiast brak będzie obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu prowadzenia działalności.

ZUS rozpatrywał wniosek wnioskodawczynie, która jest osobą fizyczną prowadzącą samodzielnie działalność gospodarczą i opłacającą składki na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, FP i FGŚP na zasadach ogólnych. Wnioskodawczynie w sierpniu br. urodziła dziecko i w tym samym miesiącu wystąpiła do ZUS o przyznanie zasiłku macierzyńskiego za okres urlopu macierzyńskiego i urlopu rodzicielskiego. Wnioskodawczynie we wniosku zaznaczyła, iż chciałaby otrzymać stałą wysokość 80% zasiłku macierzyńskiego przez cały okres jego pobierania. W okresie pobierania zasiłku wnioskodawczynie zamierza nadal prowadzić działalność gospodarczą i uzyskiwać przychody z tego tytułu.

Wnioskodawczynie zwróciła się z pytaniem, czy w okresie pobierania zasiłku macierzyńskiego ma obowiązek opłacania składek z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. ZUS wskazał, że jest zobowiązana do opłacania tylko składki na ubezpieczenie zdrowotne.

W uzasadnieniu stwierdzono, że dla rozstrzygnięcia obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym koniecznym jest ustalenie, czy dana osoba posiada jeden z tytułów ubezpieczenia określonych tym przepisem. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 5 i 19 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych wynika, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytal-

nemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są m.in.:

- osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność oraz osobami z nimi współpracującymi, a także
- osobami przebywającymi na urloпах wychowawczych lub pobierającymi zasiłek macierzyński albo zasiłek w wysokości zasiłku macierzyńskiego.

Zbieg tytułów do ubezpieczeń społecznych reguluje art. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W myśl art. 9 ust. 1c osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, które spełniają jednocześnie warunki do objęcia ich obowiązkowo ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi z tytułu pobierania zasiłku macierzyńskiego lub zasiłku w wysokości zasiłku macierzyńskiego, podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym z tytułu pobierania zasiłku macierzyńskiego lub zasiłku w wysokości zasiłku macierzyńskiego. Mogą one jednak dobrowolnie zostać objęte ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi także z pozostałych, wszystkich lub wybranych, tytułów - na swój wniosek.

Mając powyższe na uwadze, ZUS uznał, że wnioskodawczynie będzie podlegała ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym z tytułu pobierania zasiłku macierzyńskiego, natomiast brak będzie obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Jednocześnie ZUS zauważył, że zgodnie z obowiązującymi przepisami w tym zakresie osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą jest zobowiązana opłacać składki na ubezpieczenie zdrowotne w okresie podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu z tytułu prowadzonej działalności, niezależnie od posiadania równocześnie innego tytułu do objęcia obowiązkiem ubezpieczeń społecznych.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Wina a odpowiedzialność członków zarządu wynikająca z art. 57 k.k.s

Brak zapłaty podatku należnego w przewidzianym ustawowo terminie, oprócz konsekwencji wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej (art. 53 Op), rodzi również ryzyko związane z możliwością przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej przewidzianej w art. 57 k.k.s. Zgodnie z przepisem tym: (1) Podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (2) Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe określone w § 1 wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu. Czyn penalizowany przez powyższy przepis zgodnie z art. 53 § 3 w zw. z art. 57 k.k.s stanowi wykroczenie skarbowe, które zgodnie z art. 48 w zw. z art. 47 k.k.s zagrożone jest karą do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia. Zgodnie z art. 53 § 4 minimalne wynagrodzenie jest to wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Zgodnie z zasadą *lex mitior* należy wskazać, że przy wymiarze kary grzywny uwzględnia się minimalne wynagrodzenie z chwili popełnienia czynu w przypadku czynu popełnionego w 2012 r. Istotne będzie zatem minimalne wynagrodzenie za 2012 r., które wynosiło 1500 pln; w związku z powyższym maksymalna wysokość grzywny z tytułu wykroczenia może wynieść do 30 000 tys. złotych.

Omawiając powyższe naruszenie wskazać należy, że czyn powyższy charakteryzuje się szczególnym znamieniem strony podmiotowej, jakie stanowi zamiar bezpośredni. Jak wskazano w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2013 r. „to właśnie zachowanie podatnika mające miejsce po upływie terminu płatności podatku może wskazywać, czy jego zamiarem w dacie upływu tego terminu było uporczywe niepłacenie podatku. Uporczywość tę odnosić zaś należy zarówno do sytuacji, gdy podatnik lekceważy terminy płatności podatku rozliczanego zaliczkami czy ratami, jak i gdy nie płaci w terminie regulowanego jednorazowo. O jego zamiarze uporczywego niepłacenia podatku świadczyć właśnie może długotrwałe nieregulowanie owego podatku, będącego już zaległością podatkową. Może to dotyczyć zwłaszcza np. sytuacji, gdy podatnik,

mimo złożenia deklaracji podatkowej i wykazania w niej należnego do zapłaty podatku, nie podejmuje, i to przez długi czas, jakichkolwiek działań w celu uregulowania owego podatku, choć termin jego płatności już minął. Możliwe jest jednak także ustalenie, że mimo braku przez dłuższy okres reakcji ze strony podatnika, zachowanie jego nie jest nacechowane uporczywością, jako że wynika z przyczyn od niego całkowicie niezależnych (np. wypadki losowe). Dotyczy to zresztą zarówno podatku płaconego jednorazowo, jak i podatku regulowanego w formie zaliczek lub w ratach, gdyż poczynione ustalenia i tu mogą wskazywać, że nieuiszczenie w terminie niektórych z nich nastąpiło z przyczyn od podatnika niezależnych, a więc nie można mówić o uporczywości w zachowaniu podatnika. To wszystko wskazuje, że nietrafne jest jednak stanowisko deprecjonujące sposób postępowania podatnika po upływie terminu płatności podatku.”

Konstatacje powyższe potwierdza również wyrok Sądu Okręgowego z dnia 4 marca 2014 r., bezpośrednio odwołujący się do przytoczonego powyżej postanowienia, w którym stwierdzono, że: „Karalność zachowania, polegającego na niewywiązywaniu się z obowiązku terminowej zapłaty podatku zależy zatem od stwierdzenia istnienia po stronie podatnika szczególnego, negatywnego nastawienia wobec obowiązku terminowego płacenia podatku. Ujawnienie obiektywnego faktu braku terminowej zapłaty podatku, bez poczynienia odpowiednich ustaleń co do strony podmiotowej czynu, nie wystarcza do uznania podatnika za winnego dopuszczenia się wykroczenia skarbowego z art. 57 kks, przy czym sama wielokrotność zachowań, ani długotrwałość zaniechania w uregulowaniu podatku nie stanowią jeszcze o istnieniu znamienia uporczywości. Niezbędne jest ustalenie, czy w dacie płatności podatku, którego nie uiszczono w terminie, zaniechanie podatnika cechowało szczególne nastawienie, stanowiące wyraz jego złej woli, aby wykluczyć, że nie mieliśmy do czynienia wyłącznie ze zwłoką w płatności nie wyrażającą bynajmniej zamiaru uporczywego niepłacenia podatku tylko spowodowaną, np. okolicznościami niezależnymi od niego. Za takim właśnie rozumieniem pojęcia uporczywości opowiedział się Sąd Najwyższy. Zabierając, w postanowieniu wydanym dnia 28 listopada 2013 r., głos w dyskusji na temat rozumienia pojęcia uporczywości,

po rozważeniu najważniejszych podnoszonych w tym zakresie w doktrynie i orzecznictwie argumentów, sąd ten wyraźnie wskazał, że kluczowe znaczenie dla kwalifikacji stanów niepłacenia podatków jako objętych penalizacją na gruncie prawa karnego skarbowego mają

elementy strony podmiotowej i to od stwierdzenia złej woli po stronie podatnika zależy możliwość przypisania podatnikowi zawinionego wypełnienia znamion strony przedmiotowej przez zachowanie, polegające na braku terminowej wpłaty podatku.”

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Swoboda rad gmin w kształtowaniu polityki podatkowej na swoim terenie

W wyroku z dnia 27 lipca 2017 r. (II FSK 1235/17) NSA wskazał, że rady gmin mają swobodę w kształtowaniu polityki podatkowej na swoim terenie (art. 15 i 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Jedynym ograniczeniem dla różnicowania przez rady gmin stawek opłaty lokalnej jest ich górna granica, wyznaczana co roku przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Nie ma więc przeszkód do różnicowania stawek opłaty w zależności od miejsca położenia targowiska.

W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia podatnik wniósł skargę na uchwałę rady miasta zarzucając w niej m.in. naruszenie art. 19 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Skarżący wskazał, że jest właścicielem i zarządcą placu targowego podlegającego opłacie targowej na podstawie ust. 2 pkt 5 załącznika nr 1 do uchwały rady miasta. Zwrócił uwagę, że stawki opłaty targowej na targowiskach poza ulicą, przy której położony jest jego plac, są dwunastokrotnie wyższe, przez co ograniczają wolność działalności gospodarczej oraz naruszają uczciwą konkurencję. Zdaniem skarżącego ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie uprawnia rady gminy do różnicowania opłaty targowej ze względu na lokalizację.

Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że z ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika jednoznacznie, że w ramach granic wyznaczonych przez art. 15 oraz art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych gminy mają swobodę ustalania obciążeń podatkowych i mogą realizować własną politykę lokalną w tym zakresie, a zasadniczo jedynym ustawowym ograniczeniem w ustalaniu przez gminy stawek opłaty targowej jest zakaz przekraczania stawek maksymalnych określanych na każdy rok formie obwieszczenia w spra-

wie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych. W orzecznictwie sądów administracyjnych dopuszczono wyraźnie możliwość ustalenia różnych stawek opłaty targowej na różnych targowiskach.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził jednak, że skarga kasacyjna, wobec braku usprawiedliwionych podstaw, nie zasługiwała na uwzględnienie.

Sąd wskazał, że w sprawie zasadniczą kwestią sporną jest, czy przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dopuszczają możliwość różnicowania stawek opłaty targowej. Stwierdził, że w ramach granic wyznaczonych przez art. 15 oraz art. 19 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gminy mają swobodę ustalania obciążeń podatkowych i mogą realizować własną politykę lokalną w tym zakresie, w tym poprzez różnicowanie obciążeń podatkowych. W orzecznictwie sądów administracyjnych dopuszczono wyraźnie możliwość ustalenia różnych stawek opłaty targowej na różnych targowiskach. W wyroku podkreślono, że uprawnienie gminy do określania, a tym samym różnicowania stawek opłaty dla poszczególnych targowisk, w granicach zakreślonych w art. 19 ust. 1 lit. a, jest przejawem umożliwienia jednostce samorządu terytorialnego, jaką jest gmina, wpływania przez kształtowanie pożądaną w danym czasie miejscowej polityki podatkowej, na lokalną gospodarkę, zapewniając swobodę w reagowaniu na bieżące potrzeby zbiorowe lokalnej społeczności. Potrzeby te mogą dotyczyć różnych sfer życia społecznego, czy gospodarczego. Uchwała organu gminy podlega jedynie badaniu pod względem zgodności z prawem a nie celowości; rzeczywiste zatem przesłanki podjęcia uchwały, o ile mieszczą się w granicach przepisów prawa, nie mogą być skutecznie kwestionowane. Jedyne

natomiast ograniczenie, jakie ustawodawca zawarł w art. 19 pkt 1 lit. a ustawy w zakresie określenia wysokości opłaty targowej, polega na tym, że dzienna stawka opłaty nie może przekroczyć wysokości wskazanej przez ustawodawcę w tym przepisie.

NSA orzekł, że w jego ocenie nie było podstaw aby twierdzić, że ustawodawca pozbawił radę gminy możliwości zróżnicowania opłaty targowej w zależności np. od

położenia targowiska, czy też podmiotu nim zarządzającego. Ustawodawca przekazał radzie gminy szerokie kompetencje, upoważniając ją do określenia w drodze uchwały zasad ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie (art. 19 pkt 1), czyniąc wyłącznie zastrzeżenie, że stawka opłaty targowej nie może przekroczyć kwoty określonej w art. 19 pkt 1 lit. a ustawy.

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

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		Działy
<p>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</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. (22) 517 30 94 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Edukacji Jarosław Skonecki dyrektor tel. (22) 517 30 60 wew. 114 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p>
<p>Renata Janiec-Modzelewska wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 00777 tel. (22) 517 30 60 e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. (22) 517 30 60 wew. 135 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Marketingu Andrzej Sarna specjalista d/s Marketingu tel. (22) 517 30 86 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p>
<p>Jerzy Bielawny wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. (22) 870 41 68 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Departament Podatków Bezpośrednich i Majątkowych Jacek Pyssa tel. (22) 517 30 78 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Wydawnictw Robert Fajkowski kierownik tel. (22) 517 30 99 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p>
	<p>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych Anna Żarkowska dyrektor biura tel. (22) 810 36 73, 810 87 80 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Audytu Podatkowego Agata Strocka konsultant podatkowy tel. (22) 517 30 69 e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl</p>

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

Siedziba	Zarząd	
<p>ul. Kalańska 8 04-367 Warszawa tel. +48 22 517 30 70 fax. +48 22 517 30 71 e-mail: audyt@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Renata Janiec-Modzelewska Prezes Zarządu Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777</p>	<p>Beata Pytkowska Członek Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 12391</p>
	<p>Jerzy Lewandowski Wiceprezes Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 2219</p>	

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	Oddział Śląski	Oddział Wielkopolski
<p>Ul. Gertrudy 7/12 31-076 Kraków tel. (12) 429 24 01 fax (12) 423 23 00 e-mail: biuro.krakow@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Ul. Jordana 7b 40-056 Katowice tel. (32) 259 71 50 fax (32) 253 99 89 e-mail: biuro.katowice@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Ul. Wiślana 53 60-401 Poznań tel. (61) 848 33 48 fax (61) 848 33 48 e-mail: biuro.poznan@isp-modzelewski.pl</p>