



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH

MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 22 grudnia 2017 r. do dnia 28 grudnia 2017 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Wskazanie danych adresowych planowanej spółki a wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej

Czy planowanie spółki na etapie uniemożliwiającym jej identyfikację może uzasadniać odmowę wydania interpretacji indywidualnej? Problem ten powstał na gruncie interpretacji art. 14n § 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (dalej: O.p.) i został rozstrzygnięty w szczególności w prawomocnym wyroku NSA, wydanym w sprawie o sygn. II FSK 1962/15 ze skargi kasacyjnej Ministra Finansów.

Przedmiotem sporu była kwestia związana z pozostawieniem bez rozpatrzenia wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z uwagi na nieprzedstawienie przez Wnioskodawcę wyczerpującego stanu faktycznego sprawy, co – według organu – wynikało z braku podania danych identyfikujących spółkę, którą Wnioskodawca chciał utworzyć, w tym w szczególności adresu planowanej spółki. Zdaniem Ministra Finansów z analizy art. 14n wynika, że w sytuacji, gdy osoba planująca utworzenie spółki występuje z wnioskiem o wydanie na rzecz przyszłej spółki interpretacji indywidualnej, powinna wskazać (określić) tę przyszłą spółkę, gdyż aby dopełnić wymogów wynikających z art. 14b, art. 14e, art. 14n i art. 14m O.p. organ uprawniony do wydawania oraz zmiany interpretacji indywidualnych musi znać planowaną siedzibę spółki (wraz z adresem umożliwiającym doręczanie pism) oraz planowaną nazwę (firmę) tej spółki, wyróżniającą ją od innych podmiotów. W ocenie organu, w sytuacji gdy planowanie spółki jest na etapie uniemożliwiającym jej identyfikację, brak jest podstaw prawnych do wydania interpretacji indywidualnej.

Wobec wątpliwości co do przedstawionego zdarzenia przyszłego organ podatkowy wydał postanowienie w trybie art. 169 § 1 i w zw. z art. 14h O.p., zobowiązując Wnioskującego do usunięcia braków formalnych wniosku w terminie 7 dni, pod rygorem pozostawienia bez rozpoznania, poprzez wskazanie danych spółki mającej powstać poprzez przekształcenie spółki cywilnej, której Wnioskodawca był współnikiem. Organ odwołał się w

tym względzie do przewidzianej prawem ewentualnej zmiany interpretacji dokonanej w trybie art. 14e O.p. W postanowieniu tym organ interpretacyjny odmówił jednocześnie wydania interpretacji argumentując, że brak wskazania danych identyfikacyjnych przyszłej spółki uniemożliwi doręczenie jej ewentualnej zmiany interpretacji w przyszłości. Z tego względu wniosek potraktowano jedynie jako pytanie o charakterze poznańczym, odmawiając mu de facto charakteru wniosku interpretację indywidualną.

Postanowienie Ministra Finansów z 7 marca 2014 r. zostało wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2015 r. (III SA/Wa 1661/14) uchylone. W uzasadnieniu wyroku WSA przyjął, że wskazanie danych adresowych spółki, której utworzenie Wnioskodawca dopiero planuje, co do zasady nie jest elementem stanu faktycznego niezbędnym dla oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy, a okoliczność, czy przyszła spółka będzie miała siedzibę w mieście A czy B, pozostaje co do zasady bez wpływu na zakres jej praw i obowiązków podatkowych. Ponadto – zdaniem Sądu – z art. 14n § 2 O.p. nie wynika, by obowiązek wskazania danych spółki w sposób umożliwiający kierowanie do niej korespondencji, powstawał już w momencie złożenia wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej i doręczenie ewentualnej zmiany interpretacji, a nie samej interpretacji indywidualnej, będzie miało miejsce w innej sprawie niż sprawa o wydanie interpretacji indywidualnej. Sprawa o wydanie interpretacji indywidualnej nie jest bowiem tożsama ze sprawą w przedmiocie zmiany interpretacji indywidualnej. Pierwsza toczyć się może wyłącznie w trybie wnioskowym (art. 14b § 1 O.p.), druga – w trybie działania z urzędu (art. 14e § 1 O.p.). Ostatecznie zatem WSA uznał, że dopiero w razie zaistnienia konieczności zmiany interpretacji indywidualnej Minister Finansów będzie mógł żądać od Wnioskodawcy podania danych spółki w sposób umożliwiający doręczenie jej zmiany indywidualnej interpretacji. To zaś oznacza, że na etapie postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej brak było podstaw do żądania wskazania nazwy oraz danych adresowych przyszłej spółki, a w konsekwencji, niezastosowanie się przez Wnioskodawcę do wezwania Organu nie mogło skutkować pozostawieniem wniosku bez rozpoznania.

Również NSA uznał, że choć może wystąpić teoretyczna sytuacja, gdy kwestia siedziby przyszłej spółki może mieć znaczenie dla oceny przedstawionego we wniosku o interpretację zagadnienia (np. w celu ustalenia rezydencji podatkowej), jednak w sprawie o sygn. II FSK 1962/15 taka hipotetyczna sytuacja nie występowała. Skoro zaś we wniosku o interpretację Zainteresowany pytał o zasady sukcesji podatkowej w sytuacji, gdy dotychczasowa spółka posiadała zezwolenie na działalność w ramach specjalnej strefy ekonomicznej (przy czym nie trzeba mieć siedziby na terytorium tej strefy, a jedynie prowadzić tam działalność gospodarczą), a jednocześnie ani nazwa spółki, ani nawet jej siedziba nie decydowały o możliwości uzyskiwania tego rodzaju zezwoleń, to wezwanie o podanie takich danych było niecelowe. Nawet powoływanie się przez organ na normy o charakterze gwarancyjnym związane z instytucją interpretacji indywidualnych nie usprawiedliwiało – zdaniem NSA – ani wezwania o uzupełnienie wniosku, ani w rezultacie pozostawienia wniosku bez rozpoznania.

Reasumując, w prawomocnym wyroku z dnia 2 sierpnia 2017 r. w sprawie o sygn. II FSK 1962/15 NSA uznał, że na etapie postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej brak było podstaw do żądania wskazania przez Wnioskodawcę danych adresowych przyszłej spółki.

Projekt rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących

W dniu 1 grudnia 2017 r. na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji został opublikowany projekt rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Projekt aktu przewiduje następujące zwolnienia na 2018 r.:

1. Zwolnienia przedmiotowe
2. Katalog czynności nie ulega zasadniczo zmianom do roku 2017. Wśród czynności zwolnionych nie znalazły się usługi w zakresie wymiany walut z wyłączeniem usług świadczonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo – kredytowe, które korzystały ze zwolnienia w 2017 r.
3. Zwolnienia z uwagi na poziom obrotów
4. Utrzymany został dotychczasowy poziom kryterium wysokości obrotu, tj. 20 000 zł dla podmiotów

kontynuujących, jak i dla rozpoczynających działalność gospodarczą.

5. Zwolnienia przedmiotowe-podmiotowe do 31 marca 2018 r.

W zakresie zwolnień przedmiotowych zaproponowano, by objąć obowiązkiem ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, bez względu na poziom osiągniętych obrotów:

- usługi kulturalne i rozrywkowe – wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe,
- usługi związane z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne,
- usługi w zakresie wymiany walut, z wyłączeniem usług świadczonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo – kredytowe.

2) Zdaniem eksperta

Od kiedy rozpocząć amortyzację licencji filmowej?

Moment rozpoczęcia amortyzacji licencji wyznacza początek okresu, na jaki ta umowa została zawarta (pod warunkiem, że tę wartość niematerialną i prawną wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych).

Zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, licencje podlegają amortyzacji, jako wartości niematerialne i prawne, jeżeli spełniają łącznie następujące warunki:

- zostały nabyte,
- nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przekazania do używania,
- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo zostały oddane przez podatnika do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), najmu, dzierżawy lub leasingu

Moment rozpoczęcia amortyzacji licencji wyznacza początek okresu, na jaki ta umowa została zawarta (pod warunkiem, że tę wartość niematerialną i prawną wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych). Jeżeli przykładowo okres licencji wynosi od dnia 1.11.2016 r. do dnia 31.12.2019 r., to początek amortyzacji – z poniższym zastrzeżeniem – rozpocznie się od dnia 1.11.2016 r. W tym więc przy-

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.

padku, wprowadzenie do ewidencji powinno nastąpić w poprzednim miesiącu. Sytuacja ta dotyczy przypadków, w których licencja nadaje się już do gospodarczego wykorzystania.

Moment rozpoczęcia amortyzacji licencji nie może być jednak wcześniejszy od daty, w której dana licencja nadawać się będzie do gospodarczego wykorzystania. Jeżeli więc nie nastąpił jeszcze jej odbiór techniczny, co może oznaczać, że nie nadaje się ona do gospodarczego

wykorzystania, to tę amortyzację można rozpocząć po tym odbiorze technicznym rozumianym jako data, w której następuje możliwość gospodarczego wykorzystania licencji (z uwzględnieniem warunku wprowadzenia licencji do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych).

Andrzej Łukiańczuk
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Odsetki od pożyczki udzielonej spółce osobowej przez wspólnika a koszt uzyskania przychodu

Odsetki od pożyczki udzielonej spółce osobowej przez inną spółkę, której podatnik jest wspólnikiem, nie mogą stanowić dla niego kosztów uzyskania przychodów, ponieważ odsetki te będą dotyczyć wkładu własnego włożonego przez podatnika w źródło przychodu, wobec czego ziści się sytuacja opisana w hipotezie normy prawnej zawartej w art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa). Tak orzekł NSA w wyroku z

dnia 12 grudnia 2016r. (II FSK 3443/14), utrzymując wyrok WSA w Poznaniu oddalający skargę na niekorzystną dla podatnika interpretację indywidualną w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Spór powstał na tle stanowiska, jakie we wniosku o interpretację zajęła podatkiczka przyjmując, że art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy nie znajdzie zastosowania w jej przypadku, a zapłacone odsetki od pożyczki udzielonej przez Spółkę komandytową, której jest wspólnikiem (dalej określanej jako Spółka), Spółce Osobowej 2, która będzie mieć formę prawną spółki jawnej bądź spółki komandytowej, będą stanowiły dla podatkiczki koszty uzyskania przychodu proporcjonalnie do jej udziału w Spółce. Zdaniem podatkiczki odsetki od pożyczki

udzielonej przez Spółkę Spółce Osobowej 2, nie będą stanowiły odsetek od własnego kapitału z uwagi na to, że nie powstały one na skutek udzielenia pożyczki przez podatniczkę na rzecz Spółki Osobowej 2, lecz na skutek pożyczki przez Spółkę na rzecz Spółki Osobowej 2.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działający z upoważnienia Ministra Finansów w interpretacji z dnia 6 grudnia 2013 r. nr ILPB1/415-944/13-4/AP uznał stanowisko podatniczki za nieprawidłowe. Stwierdził bowiem, że odsetki od pożyczki udzielonej Spółce Osobowej 2 przez Spółkę, której podatniczka jest współnikiem (bezpośrednio oraz pośrednio – poprzez uczestnictwo w Spółce Osobowej 3, w której będzie posiadała status akcjonariusza niebędącego komplementariuszem), nie mogą stanowić dla niej kosztów uzyskania przychodów, ponieważ odsetki te będą dotyczyć wkładu własnego włożonego przez podatnika w źródło przychodu.

Podatniczka zaskarżyła tę interpretację, jednak WSA w Poznaniu wyrokiem z 23 lipca 2014 r. (I SA/Po 268/14), jej skargę oddalił. W rezultacie podatniczka złożyła więc skargę kasacyjną. NSA rozpatrując spór, jaki powstał wokół wykładni art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy, przyznał rację sądowi pierwszej instancji (oraz organowi interpretacyjnemu). Uznał, że podatniczka osiągać będzie przychód z odsetek od pożyczki udzielonej przez Spółkę Spółce Osobowej 2 i partycypować w kosztach ponoszonych przez Spółkę Osobową 2 z tytułu spłaty tej pożyczki. Tak więc w osobie tego samego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych skupione zostaną przychody i koszty wynikające z tego samego zdarzenia. W ocenie NSA, w takiej sytuacji umowa pożyczki zawarta pomiędzy współnikiem spółki osobowej a samą spółką sprowadza się do tego, że współnik pożyczka sam sobie pieniądze w części, w jakiej posiada udziały w spółce. Zatem odsetki od takiej pożyczki stanowią kapitał własny włożony przez podatnika w źródło przychodu. NSA podkreślił, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 23 ust. 1 pkt 9 wyraźnie określają, iż odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dla współnika, który pożyczki udzielił i żadne regulacje zawarte w k.s.h., zmienić tego nie mogą.

Ostatecznie, zdaniem NSA, w świetle art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy nie ma znaczenia, czy współnik pożyczka sam sobie, czy udzielona przez niego pożyczka staje się składnikiem majątku spółki. W każdym z tych przypadków odsetki od własnego kapitału włożonego przez

podatnika w źródło przychodów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Wydatki na zakup uprawnień do emisji CO₂ a koszt uzyskania przychodu

W wyroku z dnia 13 grudnia 2016 r. (I SA/GI 634/16) WSA w Gliwicach dokonał prawnopodatkowej oceny charakteru wydatków z tytułu nabycia uprawnień do emisji CO₂ i odniósł się do możliwości zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów przez następcę prawnego w przypadku sukcesji generalnej częściowej.

Wyrok został wydany w sprawie Spółki, która na skutek procesów konsolidacyjnych przejęła elektrociepłownię w drodze połączenia przez przejęcie i stała się jej sukcesorem prawnym oraz podatkowym. W ramach sukcesji stała się m.in. stroną umowy z 2011 r. na dostawę i odbiór mediów energetycznych, paliw gazowych oraz pozostałych produktów, będącą podstawą do sprzedaży uprawnień do emisji CO₂ na rzecz elektrociepłowni. W wyniku dokonanego następnie podziału zarówno majątek wydzielony ze Spółki, jak i majątek pozostający w niej po podziale stanowił zorganizowane części przedsiębiorstwa. Umowa z 2011 roku została wskazana w planie podziału jako przypisana do wydzielonego majątku Spółki, w związku z czym prawa i obowiązki z tej umowy przeszły na nią w ramach sukcesji podziałowej. Dostawa uprawnień do emisji CO₂ została dokonana już po podziale. Spółka dokonała w kwietniu 2015 roku umorzenia nabytych uprawnień do emisji CO₂ jako podmiot zobowiązany w rozumieniu ustawy z 28 kwietnia 2011 roku o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Umorzenie to związane było z emisją dokonaną w 2014 roku, tj. przed podziałem Spółki. We wniosku o interpretację Spółka zapytała, czy będzie uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości wydatków z tytułu nabycia uprawnień do emisji CO₂.

Przedstawiając swoje stanowisko w sprawie Spółka powołała art. 93c § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: OP) uznając, że jako spółka przejmująca jest następcą podatkowym spółki dzielonej, ale tylko w takim zakresie, w jakim prawa i obowiązki podatkowe pozostają w związku z przydzielonymi, w planie podziału, składnikami majątku. Podniosła przy tym, że jeżeli koszty powstały przed dniem podziału i zostały rozpoznane przez spółkę dzieloną, to prawa dotyczące rozliczenia takich kosztów nie będą przedmiotem

sukcesji na podstawie art. 93c OP. Z kolei, w przypadku gdy dane prawo powstało w dniu wydzielenia lub po tej dacie, rozliczenia podatkowe z nim związane powinny dotyczyć wyłącznie podmiotu przejmującego. Wobec powyższego przyjęła, że jest uprawniona do zaliczenia do kosztów wydatków na nabycia uprawnień do emisji. Zwłaszcza, że spółka dzielona nie mogła przecież rozliczyć kosztu podatkowego, który powstał dopiero po podziale. W ocenie Spółki wydatki na zakup praw do emisji CO₂ stanowiły koszt inny niż bezpośrednio związany z jej przychodami.

Organ interpretacyjny nie zgodził się z przedstawioną kwalifikacją i uznał, że wydatki poniesione na zakup praw do emisji CO₂, wykazują bezpośredni związek z przychodami uzyskiwanymi z działalności prowadzonej przez podmiot, który emituje CO₂. Zdaniem Organu, posiadanie przez Spółkę niezbędnej ilości uprawnień do emisji dwutlenku węgla – która to emisja jest nieodłącznym elementem prowadzonej przez Spółkę działalności, wynikającym z uwarunkowań technologicznych procesu produkcji – stanowi warunek konieczny dla prowadzenia przez nią działalności gospodarczej. Wydatki te powinny więc zostać powiązane z konkretnymi przychodami, których wygenerowanie nie byłoby możliwe bez poniesienia wydatków na uprawnienia do emisji CO₂ i powinny stanowić koszt bezpośrednio związany z osiągniętymi przez spółkę przychodami ze sprzedaży wyprodukowanej energii, o którym mowa w art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa). Na poparcie tego stanowiska organ powołał wyrok NSA z dnia 3 maja 2012 r., (II FSK 2286/10). Powołując się z kolei na treść art. 93c § 1 OP organ stwierdził, że umorzenie uprawnień do emisji CO₂ miało związek z emisją dokonaną w 2014 r., a więc przed podziałem, zatem prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów Spółki wydatków z tytułu nabycia uprawnień do emisji CO₂ o jakich mowa we wniosku, nie jest możliwe, z uwagi na bezpośredni charakter tego kosztu, który nie jest związany z przychodem Spółki.

Spółka zaskarżyła powyższą interpretację do WSA w Gliwicach. Sąd jednak oddalił jej skargę w całości. Zdaniem sądu następstwo prawne (sukcesję generalną częściową), zgodnie z art. 93c OP, należy rozumieć jako kontynuację – od dnia wydzielenia – rozliczeń podatkowych prowadzonych dotychczas przez spółkę dzieloną, a nie jako przejęcie przez spółkę przejmującą/nowo zawiązaną całości rozliczeń podatkowych wydzielanej części przedsiębiorstwa z okresu przed podziałem. Oznacza to, że przedmiotem sukcesji zgodnie z art. 93c OP, nie może

być obowiązek rozpoznania przychodów oraz uprawnienie do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów dotyczących okresu sprzed dnia wydzielenia. W konsekwencji WSA przyjął, że przychody i koszty związane z działalnością zorganizowanej części przedsiębiorstwa (tj. częścią przedsiębiorstwa prowadzoną przez spółkę dzieloną) do dnia wydzielenia (tj. do dnia przejęcia przez skarżącą) stanowiły integralną część rozliczeń podatkowych spółki dzielonej. Natomiast Spółka powinna przejąć obowiązek rozliczania wyłącznie przychodów należnych oraz kosztów odpowiednio powstałych i potrąconych w dniu wydzielenia lub po tej dacie.

Rozstrzygając spór dotyczący prawopodatkowej oceny charakteru kosztów poniesionych na zakup uprawnień do emisji, WSA w Gliwicach zgodził się z oceną organu, że wydatki poniesione na zakup praw do emisji CO₂ wykazują taki związek funkcjonalny z przychodami uzyskiwanymi ze sprzedaży energii elektrycznej, że bez ich poniesienia uzyskanie tych przychodów nie byłoby możliwe; ukierunkowane są one bowiem na osiągnięcie przychodów, a nie na jedynie zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła. Zdaniem sądu możliwe jest ustalenie, jaka ilość energii elektrycznej lub ciepła została wyprodukowana powodując emisję dwutlenku węgla, która została pokryta konkretnymi uprawnieniami do emisji, a więc można też wskazać, produkcji których jednostek energii, dotyczą wydatki na nabycie konkretnych uprawnień do emisji. W konsekwencji powyższego sąd ocenił, że wartość nabytych uprawnień do emisji zgłaszanych do umorzenia jest kosztem operacyjnym podstawowej działalności i powinna stanowić koszty bezpośrednio związane z osiąganymi przez Spółkę przychodami ze sprzedaży wyprodukowanych produktów, które należy rozpoznać zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 15 ust. 4, ust. 4b i 4c ustawy.

2. Interpretacje podatkowe

Świadectwo rejestracji a certyfikat rezydencji

Gdy od jednego z zagranicznych kontrahentów podatnik nie otrzyma certyfikatu rezydencji tylko świadectwo rejestracji firmy za granicą, nawet działając w dobrej wierze dokument ten nie można uznać za równoważny certyfikatowi rezydencji, a w konsekwencji podatnik może być obowiązany do pobrania podatku u źródła.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby

fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b i 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.

Literalne brzmienie przepisów narzuca, że jedynym dokumentem uprawniającym do stosowania zapisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest certyfikat rezydencji.

Potwierdzają to organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 25 kwietnia 2013 r., sygn. IPPB2/415-65/13-4/EL „decydujące znaczenie dla możliwości opodatkowania wynagrodzenia dyrektora na zasadach określonych w art. 19 Umowy ma fakt rezydencji podatkowej Spółki. Zatem nie można potwierdzić stanowiska Wnioskodawcy, iż dla zastosowania reguł art. 19 Umowy wystarczające będą dokumenty rejestracyjne potwierdzające siedzibę Spółki w ZEA.”

Wyjściem z takiej sytuacji może być skierowanie prośby do zagranicznego kontrahenta, aby wystąpił z wnioskiem o wydanie takiego certyfikatu rezydencji za okres dokonania płatności. Być może lokalne organy podatkowe są w stanie wydać takie zaświadczenie za okres, który już upłynął. Ewentualnie warto zweryfikować, czy posiadamy wcześniejszy certyfikat rezydencji od danego kontrahenta. Gdy taki posiadamy należy zweryfikować, czy miał określoną datę ważności, czy też był wydany na czas nieokreślony. Jeżeli wcześniejszy certyfikat rezydencji nie zawierał daty jego obowiązywania, podatnik może go stosować przez okres 12 miesięcy od dnia jego wydania. Zatem być może objął okres dokonywania późniejszych płatności.

Likwidacja towarów handlowych

Likwidacja towarów handlowych czy materiałów wiąże się z powstaniem u podatnika straty w środkach obrotowych. Tego rodzaju straty nie zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., stąd też wniosek, że mogą być one – co do zasady – ujmowane w kosztach

podatkowych. Nie każda jednak strata będzie takim kosztem.

Podatnik musi każdy przypadek rozpatrywać indywidualnie, biorąc pod uwagę:

- całokształt prowadzonej działalności,
- okoliczności, które spowodowały powstanie straty,
- sposób udokumentowania straty,
- podjęte przez podatnika działania mające na celu uniknięcie straty.

W praktyce ukształtował się pogląd, że kosztem uzyskania przychodów nie mogą być straty w środkach obrotowych będące skutkiem np. zaniedbań ze strony podatnika, braku racjonalnego działania, niedochowania należytej staranności w zabezpieczaniu przed powstaniem strat, czyli straty zawinione przez podatnika. Kosztem podatkowym mogą być natomiast takie straty, które powstały bez winy podatnika, których podatnik, mimo dochowania należytej staranności, nie mógł przewidzieć ani ich uniknąć.

Na potwierdzenie powyższego stanowiska można powołać interpretację indywidualną z dnia 18 stycznia 2013 r. (ILPB3/423-423/12-5/AO), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wskazał co następuje: „ (...) dla celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Należy podkreślić, iż jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu.

Możliwość uznania straty w środkach obrotowych za koszty uzyskania przychodów wymaga w sposób niebudzący wątpliwości odpowiedniego udokumentowania braku możliwości gospodarczego wykorzystania likwidowanych towarów handlowych, zasadności ich likwidacji, a także jej faktycznego przeprowadzenia.”

Podstawą ujęcia wartości zlikwidowanych towarów (materiałów) w kosztach podatkowych może być protokół ich likwidacji, potwierdzający ich komisyjne zniszczenie. W sytuacji, gdy towary (materiały) zostały zlikwidowane przez firmę zewnętrzną, dokumentem potwierdzającym ich zniszczenie może być np. wystawiona przez tę firmę faktura albo inny dokument potwierdzający przyjęcie ww. składników majątku do utylizacji.

Warto również wskazać, że udokumentowane wydatki na utylizację tych towarów (materiałów) mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Składka zdrowotna emeryta prowadzącego pozarolniczą działalność jako wspólnik jednoosobowej spółki z o.o.

Na mocy przepisu art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby prowadzące działalność pozarolniczą lub osoby z nimi współpracujące, z wyłączeniem osób, które zawiesiły wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. Do ubezpieczenia zdrowotnego osób objętych ubezpieczeniami społecznymi stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące zasad, trybu i terminu zgłaszania do ubezpieczeń społecznych. Przez osobę prowadzącą działalność pozarolniczą należy rozumieć – stosownie do art. 5 pkt 21 ustawy osobę, o której mowa w art. 8 ust. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W rezultacie osobą prowadzącą pozarolniczą działalność będzie również wspólnik jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 8 ust. 6 pkt 4 ustawy o systemie).

Z kolei stosownie do art. 66 ust. 1 pkt 16 ustawy o świadczeniach obowiązkowi temu podlegają również osoby pobierające emeryturę lub rentę, osoby w stanie spoczynku pobierające uposażenie lub uposażenie rodzinne oraz osoby pobierające uposażenie po zwolnieniu ze służby lub świadczenie pieniężne o takim samym charakterze. Podkreślić należy, że osoba pobierająca emeryturę i prowadząca pozarolniczą działalność w rozumieniu art. 8 ust. 6 pkt 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, jest zwolniona z obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne na mocy art. 9 ust. 5 tej ustawy. Należy jednak przytoczyć wyrok NSA z

dnia 16 września 2009 r. (II GSK 43/2009), w którym to wyrażono pogląd, że „z przepisu art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. c i pkt 16 ustawy o świadczeniach i art. 13 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wynika obowiązek podlegania osoby prowadzącej działalność pozarolniczą ubezpieczeniu zdrowotnemu, niezależnie od nabytych uprawnień emerytalnych i wynikających z tytułu emerytury obowiązków”. W rezultacie, pomimo zwolnienia z ubezpieczeń społecznych, wspólnik jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jako osoba pobierająca jednocześnie emeryturę, podlega obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego z obu tych tytułów. Jest to konsekwencją faktu, że jeżeli ubezpieczony uzyskuje przychody z więcej niż jednego tytułu, składka na ubezpieczenie zdrowotne opłacana jest - stosownie do art. 82 ust. 1 ustawy o świadczeniach - z każdego z nich odrębnie. Pogląd ten potwierdza także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 lutego 2012 r. (II GSK 1553/10), wedle którego osoba prowadząca działalność pozarolniczą jako wspólnik jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i jednocześnie pobierająca emeryturę podlega obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego zarówno jako emeryt jak i jako wspólnik jednoosobowej sp. z o.o., mimo że z tytułu pozostawania wspólnikiem jednoosobowej sp. z o.o. spełnia jedynie warunki do objęcia dobrowolnym ubezpieczeniem, z uwagi na ustalone prawo do emerytury (art. 9 ust. 5 ustawy o systemie).

Reasumując, osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą w związku z byciem wspólnikiem w jednoosobowej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością pobierająca jednocześnie świadczenie emerytalne podlega obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego z obu tych tytułów.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Pożyczka udzielana spółce kapitałowej przez wspólnika (akcjonariusz) – zwolnienie z opodatkowania

Zgodnie z art. 9 pkt 10 lit. i ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych zwolnione z opodatkowania są pożyczki udzielane przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej. Warto zwrócić uwagę na sytuację, gdy wspólnik udzielający spółce kapitałowej (w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r.) pożyczki będzie pozostawał w związku małżeńskim, w którym obowiązuje ustrój ustawowej wspólności majątkowej.

Należy stwierdzić, że mimo ustroju ustawowej wspólności obowiązującego w małżeństwie wspólnika – wspólnik (akcjonariusz) może zarówno sam udzielić spółce pożyczki z majątku wspólnego jak i razem z małżonkiem i jest to czynność każdorazowo korzystająca ze zwolnienia określonego w art. 9 pkt 10 lit. i ustawy z dnia 9 września 2000 r. Stanowisko to zostało potwierdzone w interpretacji indywidualnej wydanej dnia 3 stycznia 2017 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (sygn.: 2461-IBPB-2-1.4514.585.2016.1.BJ). Organ podatkowy zwrócił uwagę, że korzystanie z każdej preferencji podatkowej uzależnione jest od spełnienia wszystkich przesłanek wymaganych do jej stosowania.

Z literalnego brzmienia art. 9 pkt 10 lit. i ustawy z dnia 9 września 2000 r. wynika, że zwalnia się od podatku pożyczki udzielane przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej. Zatem przepis ten nie warunkuje zasadności korzystania ze zwolnienia z opodatkowania określonego w tym przepisie od spełnienia dodatkowej przesłanki w postaci występowania określonego ustroju majątkowego u wspólnika (akcjonariusz) udzielającego pożyczki spółce kapitałowej. Ustrój majątkowy wspólnika (akcjonariusza) – pożyczkodawcy nie ma w tym przypadku znaczenia dla oceny możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jedynym warunkiem dla zastosowania przedmiotowego zwolnienia jest określony w przedmiotowej regulacji status pożyczkodawcy i pożyczkobiorcy. Jeżeli pożyczka jest udzielana przez wspólnika lub akcjonariusza (a nie osobę trzecią) i jednocześnie jest udzielana spółce kapitałowej, to tym samym zostają spełnione wszystkie konieczne przesłanki do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania tej pożyczki podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Konkludując, ze zwolnienia nie może korzystać taka pożyczka, którą udziela inna osoba niż wspólnik (akcjonariusz); czyli np. wówczas gdy pożyczkodawcą jest małżonek wspólnika (akcjonariusz), a nie wspólnik (akcjonariusz).

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Ważny wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców

Osoba nie prowadząca działalności nie może być obciążana podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla przedsiębiorców. Podobnie podatkiem w najwyższej stawce nie może być obciążany przedsiębiorca, jeśli nie wykorzystuje nieruchomości do celów prowadzonej działalności.

W dniu 12 grudnia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny w sprawie o Sygn. akt SK 13/15 orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współ-

posiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Wyrok oznacza, że osoba nie prowadząca działalności nie może być obciążana podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla przedsiębiorców. Podobnie podatkiem w najwyższej stawce nie może być obciążany przedsiębiorca, jeśli nie wykorzystuje nieruchomości do celów prowadzonej działalności.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uwzględnia, że przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi występują w obrocie prawnym w dwojakim charakterze: jako osoby prywatne i przedsiębiorcy. Część organów i sądów administracyjnych uznawały, że jeżeli nieruchomość jest w posiadaniu przedsiębiorcy, to z automatu podlega ona wyższej stawce podatku. Podobnie kwestia miała się z

nieruchomościami współposiadanymi – czasami prowadzenie działalności gospodarczej przez jednego ze współposiadaczy determinowało wyższą składkę, który byli obciążeni pozostali współwłaściciele nieruchomości.

Trybunał uznał taką interpretację przepisów za niezgodną z konstytucją. Z ustnego uzasadnienia wynika, że jeżeli przedsiębiorca posiada nieruchomość na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością, to nie można opodatkować go podatkiem od nieruchomości według stawki obowiązującej przedsiębiorców. To samo dotyczy pozostałych współwłaścicieli nieruchomości, którzy nie wykorzystują jej do celów związanych z działalnością gospodarczą, nawet jeśli tylko jeden z nich wykorzystuje tę nieruchomość do celów z działalnością związanych.

Więcej będzie można powiedzieć po publikacji pisemnego uzasadnienia wyroku.

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.pl 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 30 60, 501 01 01 08 e-mail: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl</p> <p>Renata Janiec-Modzelewska wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 00777 tel. 22 517 30 70 wew. 105, 601 225 855 e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl</p> <p>Jerzy Bielawny wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. 22 517 30 60, 602 652 955 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. 22 517 30 94, 501 603 910 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dyrektor Generalny do spraw Postępowania Podatkowych Jacek Aninowski tel. 22 517 30 87 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p> <p>Departament Prawny Jacek Pyssa tel. 22 517 30 67, 501 455 500 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p> <p>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych Katarzyna Wawrzonkiewicz dyrektor biura tel. 22 517 30 76 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Edukacji Jarosław Skonecki dyrektor tel. 22 517 30 60 wew. 215, 601 365 765 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dział Marketingu Andrzej Sarna dyrektor tel. 22 517 30 86, 501 603 907 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dział Wydawnictw Robert Fajkowski kierownik tel. 22 517 30 60 wew. 141 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dział Audytu Podatkowego Agata Strocka konsultant podatkowy, główny specjalista w dziale audytu podatkowego tel. 22 517 30 69, 501 134 269 e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl</p>

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

Siedziba	Zarząd	
<p>ul. Kaleńska 8 04-367 Warszawa tel. 22 517 30 70 fax. 22 517 30 71 e-mail: audyt@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Renata Janiec-Modzelewska Prezes Zarządu Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777</p> <p>Jarosław Stefaniak Wiceprezes Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 10832</p>	<p>Beata Pytkowska Członek Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 12391</p>

Departamenty

Departament Audytu Finansowego

Jarosław Stefaniak
Kierownictwo Departamentu
Biegły Rewident nr ew. 10832
tel. 22 517 30 70 wew. 203, 504 403 041
e-mail: jaroslaw.stefaniak@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Finansowo-Księgowej

Elżbieta Cajs
Kierownictwo Departamentu
Certyfikat Księgowy nr ew. 7367/2004
tel. 22 517 30 70 wew. 233, 506 067 205
e-mail: elzbieta.cajs@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Kadrowo-Płacowej

Alicja Antos
Kierownictwo Departamentu
tel. 22 517 30 70 wew. 238, 501 603 907
e-mail: alicja.antos@isp-modzelewski.pl

Departament Doradztwa Podatkowego

Renata Janiec-Modzelewska
Kierownictwo Departamentu
Doradca Podatkowy nr ew. 00777
tel. 22 517 30 70 wew. 105, 601 225 855
renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl

Oddziały Instytutu Studiów Podatkowych

Oddział Małopolski	Oddział Śląski	Oddział Wielkopolski
<p>Ul. Gertrudy 7/12 31-046 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. 61 843 09 21/22 tel./fax 61 848 33 48 e-mail: biuro.poznan@isp-modzelewski.pl</p>