



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  

---

MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

# TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 2 marca 2018 r. do dnia 8 marca 2018 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

# ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

## 1) Aktualności

### **Uchwała NSA w sprawie wpływu uchylenia decyzji o zajęciu konta podatnika na przerwanie biegu przedawnienia**

W dniu 26 lutego 2018 r. skład 7 sędziów NSA (sygn. I FPS 5/17) powziął uchwałę dotyczącą biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wyraził w niej pogląd, że uchylenie decyzji ostatecznej w zakresie określenia zobowiązania w podatku VAT i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania powoduje unicestwienie materialnoprawnego skutku zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu 5-letniego biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Podstawą wszczęcia egzekucji jest ostateczna decyzja organu podatkowego, wyjątkowo zaś rygor natychmiastowej wykonalności nadany decyzji nieostatecznej. W związku ze stanowiskiem przyjętym przez poszerzony skład NSA uchylenie ostatecznej decyzji wymiarowej powoduje powrót do stanu sprzed zastosowania środka egzekucyjnego.

Sprawa dotyczyła podatkiczki, wobec której organ pierwszej instancji wydał decyzję, która uprawomocniła się wskutek niezłożenia odwołania w terminie. Na jej podstawie wszczęto egzekucję, co przerwało bieg przedawnienia. W związku z przywróceniem przez sąd terminu do złożenia odwołania pierwotna decyzja została uchylona i skierowana do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji. Po wydaniu kolejnego rozstrzygnięcia podatkiczka powołała się na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Tego stanowiska nie zaakceptował jednak WSA w Warszawie stwierdzając, że doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia. Sąd podkreślił bowiem, że podatkiczka została zawiadomiona o wszczęciu postępowania egzekucyjnego, a decyzja, na podstawie której wystawiono tytuł wykonawczy, była na tamten czas wykonalna. Sprawa trafiła do NSA, który uznał, że

wątpliwości są na tyle poważne, iż trzeba je rozstrzygnąć uchwałą. Co do analizowanego zagadnienia w orzecznictwie występowały bowiem dotychczas dwa wykluczające się stanowiska. Zanim zostaną one przedstawione należy wskazać na uchwałę NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r. (sygn. I FPS 8/13), w której stwierdzono, że nie dochodzi do przerwania biegu terminu przedawnienia, jeśli uchylone zostanie postanowienie o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji postępowanie egzekucyjne zostanie umorzone. Według pierwszego poglądu w komentowanej sprawie nie można zastosować wniosków płynących z powyższej uchwały, gdyż dotyczyła ona innej kwestii, tj. wadliwego wszczęcia postępowania egzekucyjnego, które ze względu na brak podstawy prawnej nie mogło wywołać skutku w postaci przerwania przedawnienia. W rozpatrywanej sprawie egzekucja została natomiast wszczęta prawidłowo. Z drugiej strony argumentowano jednak, że po uchwałę z dnia 28 kwietnia 2014 r. należy sięgnąć zarówno w sytuacji, gdy egzekucja wszczęta została w wadliwy sposób, ale również w przypadkach, w których uchylono decyzję ostateczną. W przedmiotowej uchwale NSA opowiedział się za drugim stanowiskiem uzasadniając, że w przeciwnym razie dochodziłoby do nieuzasadnionego różnicowania podatników ze względu na ich sytuację materialną. Osoby zamożne, od których podatek został już wyegzekwowany (koniec egzekucji), znalazłyby się w sytuacji gorszej od tych, które nie miały wystarczających środków na pokrycie należności. Zaakcentowano również, że naruszenie prawa przez organy państwa nie może dawać im korzyści w postaci dłuższego terminu na określenie podatku.

## 2) Zdaniem eksperta

### **Czy składka członkowska stanowi wynagrodzenie za czynność podlegającą podatkowi od towarów i usług?**

Składka członkowska wnoszona na działalność statutową, która opłacana jest z faktu przynależności do organizacji (jest związana z okolicznością bycia jej członkiem, finansuje koszty jej statutowej działalności) nie powinna być kwalifikowana jako wynagrodzenie za wykonywane na rzecz członków usługi. Tylko w 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 stwierdzenia, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy składką członkowską wpłaconą przez członków organizacji a otrzymywanym skonkretyzowanym świadczeniem – które może przynosić bezpośrednie korzyści otrzymującemu je członkowi – wówczas taką składkę należy uznać jako zapłatę za określoną usługę lub towar, co się wiąże z jej opodatkowaniem VAT.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 stycznia 2010 r. (znak IBPP4/443-1/10/JP), podniesiono, że „Składka członkowska wynika z faktu przystąpienia do Stowarzyszenia i jest jedynie związana z pozostawaniem jego członkiem. Nie może natomiast być kwalifikowana jako składka członkowska opłata za przyszłe korzystanie z konkretnej

rzeczy. Zatem w przypadku gdy składki członkowskie są odpłatnością za dostawę towarów lub usługi świadczone przez Stowarzyszenie na rzecz jego członków podlegają one opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż stanowią wówczas opłatę za korzystanie z konkretnej rzeczy. Jeżeli natomiast taki bezpośredni związek nie istnieje a składki członkowskie przeznaczone są na potrzeby związane z utrzymaniem samego Stowarzyszenia, z jego bieżącą działalnością i realizowaniem jego celów statutowych – wówczas nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług”.

Andrzej Łukiańczuk  
Doradca podatkowy

# NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

## 1. Wyroki sądów administracyjnych

### **Koszty pośrednie z tytułu przekwalifikowania gruntów w świetle wyroku NSA z dnia 22 marca 2016r. (II FSK 687/14)**

Przeprowadzenie zmian planistycznych dotyczących przekwalifikowania gruntów dla celów realizacji inwestycji generuje wydatki w postaci m.in. opłat za wyłączenie gruntów z produkcji rolnej i leśnej oraz jednorazowego

odszkodowania za przedwczesny wyrąb drzewostanu. W wyroku z dnia 22 marca 2016 r. (II FSK 687/14) NSA analizował przesłanki zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Wyrok ten powiązany jest z szeregiem wcześniejszych orzeczeń NSA, w tym z wyrokami z dnia 9 czerwca 2015 r. (sygn. akt II FSK 1237/13), z dnia 6 maja 2015 r. (sygn. akt II FSK 1071/13) i z dnia 1 kwietnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 1604/13), oraz z zaskarżonym wyrokiem WSA z dnia 30 października 2013 r. (sygn. akt I SA/Wr 1381/13).

W przedmiotowej sprawie spółka, w celu pozyskania terenów potrzebnych do rozbudowy składowiska odpadów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ponosi wydatki związane z przeprowadzeniem zmian planistycznych dotyczących przekształcenia gruntów, na których będzie realizowana inwestycja. Uiszcza w szczególności opłaty za wyłączenie gruntów z produkcji rolnej i leśnej oraz jednorazowe odszkodowanie za przedwczesny wyręb drzewostanu. W związku z powyższym spółka we wniosku o interpretację indywidualną zadała pytanie: czy ma prawo zaliczyć tego rodzaju wydatki do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, na podstawie art. 15 ust. 1 oraz art. 15 ust. 4d i ust. 4e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa).

W wydanej dnia 6 maja 2013 r. interpretacji indywidualnej nr ILPB3/423-42/13-7/AO, działający z upoważnienia Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał, że kwalifikacja dokonana przez spółkę, pozwalająca na zaliczenie wskazanych w pytaniu wydatków w dacie ich poniesienia do kosztów innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami – stosownie do art. 15 ust. 4d i ust. 4e ustawy – jest nieprawidłowa. Przyznał wprawdzie, że przedmiotowe wydatki należy zaliczać do kosztów pośrednich, jednak równocześnie, powołując art. 15 ust.1, art. 16 ust.1, art. 15 ust. 4 i ust. 4b-4e ustawy, uznał, że podlegają one odliczeniu w roku ich poniesienia.

Spółka zaskarżyła wskazaną interpretację do WSA we Wrocławiu, podnosząc m.in. zarzut naruszenia art. 15 ust 4e ustawy poprzez niezasadne przyjęcie, że data rozpoznania kosztu podatkowego o charakterze pośrednim uzależniona jest od daty uznania takiego wydatku za koszt w rozumieniu prawa bilansowego. WSA zaś wyrokiem z dnia 30 października 2013 r. (sygn. akt I SA/Wr 1381/13), skargę uwzględnił i uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. Powołując się na wyroki NSA z dnia 18 maja 2010 r. (sygn. akt II FSK 942/09) i 20 lipca 2011 r. (sygn. akt II FSK 414/10) sąd wskazał, że „Skoro w księgach rachunkowych winny być wpisane chronologicznie wszystkie zdarzenia, które nastąpiły w okresie sprawozdawczym (art.20 ust.1 ustawy o rachunkowości), to dzień wpisania faktury (dzień wpisania wydatku) jest dniem poniesienia kosztu. Ustawodawca przyjął bowiem w tym przypadku metodę memoriałową, a nie kasową. Brak jest w związku z tym podstaw do uznania za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu dnia, w którym obciążono tym wydatkiem wynik finansowy spółki”. Swój wywód WSA we Wrocławiu zamknął kon-

kluzją, że „koszty bezpośrednio związane z uzyskaniem przychodów są potrącane od przychodów w danym roku (w roku, których dotyczy przychód), zaś koszty pośrednie potrąca się w roku ich poniesienia. Samym pojęciem kosztów operuje się w znaczeniu ustawy podatkowej, chybione jest zatem posługiwanie się nim w innym kontekście, wynikającym z uregulowań ustawy o rachunkowości”.

Także NSA, w wyroku z dnia 22 marca 2016 r. (sygn. akt II FSK 687/14) wydanym na skutek skargi kasacyjnej organu interpretacyjnego od wyroku WSA we Wrocławiu, skonstatował, że „wydatki takie jak przykładowo wskazane we wniosku o wydanie interpretacji, o ile [...] z uwagi na swój charakter nie będą mogły zostać powiązane z okresem przekraczającym rok podatkowy, a ponadto na gruncie przepisów prawa podatkowego nie będzie możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, „mogą zostać potrącone jednorazowo w dacie ich poniesienia, którą wyznacza art. 15 ust. 4e u.p.d.o.p., czyli w dniu w którym ujęto koszt na podstawie otrzymanej faktury w księgach rachunkowych jako zobowiązanie wobec kontrahenta”. NSA potwierdził zatem jednoznacznie kwalifikację rozpatrywanych wydatków jako kosztu podatkowego o charakterze pośrednim. Równocześnie zaś, powołując się na swe wcześniejsze orzecznictwo – w tym wyroki z dnia 9 czerwca 2015 r. (sygn. akt II FSK 1237/13), z dnia 6 maja 2015 r. (sygn. akt II FSK 1071/13), z dnia 1 kwietnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 1604/13), z dnia 20 lipca 2011 r. (sygn. akt II FSK 414/10) oraz z dnia 9 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1091/10) – NSA stwierdził, że „ustawodawca dodając z dniem 1 stycznia 2007 r. art. 15 ust. 4e u.p.d.o.p. nie miał intencji do uregulowania kwestii momentu zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodu poprzez odniesienie do zasad stosowanych w tym zakresie w rachunkowości”. W konsekwencji – zdaniem NSA – „należy w takim razie uznać, że faktyczna data dokonania zapisu w księgach rachunkowych nie może zmieniać kwalifikacji danego wydatku i wpływać na moment zaliczenia go jako kosztu w rozumieniu art. 15 ust. 4e wskazanej ustawy”. Nie jest ona bowiem – jak podkreślił Sąd „datą ujęcia kosztu, a jedynie datą technicznego wprowadzenia informacji do systemu”.

#### **Zwolnienie odpraw zależy od charakteru danego świadczenia**

Świadczenia noszące nazwę „odprawa” ustawodawca zalicza do odszkodowań lub zadośćuczynień, jako

szerszej kategorii, która jest zwolniona z PIT. Tak wskazał WSA w Gorzowie Wlkp. w wyroku z 27 stycznia 2016 r. (I SA/Go 462/15).

Sprawa dotyczyła pracownika, z którym rozwiązano umowę o pracę w związku z restrukturyzacją w przedsiębiorstwie. Rozwiązanie umowy o pracę nastąpiło na podstawie wprowadzonego przez pracodawcę Programu Dobrowolnych Odejść (PDO). Zwolnienie na podstawie tego programu jest traktowane jako rozwiązanie umowy z przyczyn niedotyczących pracowników. W związku z tym pracownik otrzymał odprawę, o której mowa w ustawie o szczególnych zasadach rozwiązywania stosunków pracy, odprawę, o której mowa w Zakładowym Układzie Zbiorowym Pracy oraz odszkodowanie w wysokości wynagrodzenia za obowiązujący pracownika okres wypowiedzenia umowy o pracę. Płatnik obliczył, pobrał i wpłacił do urzędu skarbowego zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych od świadczeń z ww. tytułów. Pracownik złożył zeznanie roczne za 2014 r. deklarując przychód z odpraw jako opodatkowany. Wątpliwość pracownika budziła kwestia, czy otrzymana odprawa wynikająca z Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy podlega zwolnieniu z podatku dochodowego od osób fizycznych. Były pracownik zapytał o to fiskusa.

Zdaniem byłego pracownika odprawa podlega zwolnieniu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT. Odprawy są bowiem rodzajem odszkodowania lub zadośćuczynienia, a ich wysokość i zasady ustalania świadczenia mają źródło i wynikają wprost z obowiązującego u pracodawcy regulaminu PDO, jako normatywnego źródła prawa pracy, o którym mowa w przepisach kodeksu pracy. Były pracownik zaznaczył, że świadczenia wypłacone na podstawie regulaminu PDO, a szczególnie odprawa z ZUZP, miały na celu wyrównanie pracownikowi szkody w postaci utraty korzyści, jakich mógłby spodziewać się, gdyby restrukturyzacja, obejmująca redukcję zatrudnienia, nie była przeprowadzana.

Fiskus się nie zgodził. Uznał, że przedmiotowym zwolnieniem nie są objęte odprawy pieniężne i to zarówno te, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw, przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, jak i odprawy pieniężne, których wysokość lub zasady ustalania wynikają z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w

art. 9 § 1 kodeksu pracy. Według organu istoty odprawy nie należy doszukiwać się w twierdzeniu, że tego typu świadczenie jest odszkodowaniem, czyli naprawieniem szkody lub straty, jaką pracownik poniósł w związku z pozbawieniem go zatrudnienia.

Sprawa trafiła do WSA w Gorzowie Wlkp. Sąd zgodził się z byłym pracownikiem. Zdaniem sądu zasadniczym powodem uznania przez fiskusa jego stanowiska za nieprawidłowe jest po pierwsze wręcz kurczowe trzymanie się nazewnictwa świadczeń wymienionych w omawianym przepisie, a po drugie – także pomijanie systematyki i kontekstu językowego analizowanego przepisu, a właściwie nadawanie im zupełnie innego znaczenia w procesie interpretacji. Organ przyjął, że skoro w analizowanym przepisie jest mowa o „odszkodowaniach” i „zadośćuczynieniach”, to odprawy nimi nie są; zapewne dlatego, że się tak nie nazywają. Według sądu nie w nazwie tkwi istota danego świadczenia i na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy badać jego podstawy prawne, charakter oraz funkcje, żeby ocenić, czy jest ono zwolnione od podatku. Jeżeli wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z prawa pracy w zakresie wynikającym z art. 9 § 1 kodeksu pracy, a przy tym można mu przypisać funkcję kompensacyjną z typową dla odszkodowania cechą wynagradzania czy wyrównywania poniesionej straty, to świadczenie takie powinno być traktowane jako odszkodowanie w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy. Sąd zgodził się z byłym pracownikiem, że w wyniku przystąpienia do PDO poniósł on stratę, utracił bowiem źródło zarobkowania, został pozbawiony prawa do otrzymania środków na utrzymanie. Odprawa wypłacana w takiej sytuacji jest świadczeniem szczególnym, stanowiącym swoiste „odszkodowanie” za utratę miejsca pracy z przyczyn dotyczących pracodawcy. Jest rekompensatą w związku z rozwiązaniem stosunku pracy i pozbawieniem źródła zarobkowania i przychodów.

Zdaniem sądu ustawodawca świadczenia noszące nazwę „odprawa” zalicza do odszkodowań lub zadośćuczynień, jako szerszej kategorii. W świetle powyższego uzasadniony będzie zatem wniosek, że na gruncie przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy, odprawa to rodzaj czy też forma odszkodowania. Wywodzenie natomiast, że zamieszczenie odpraw w wyłączeniach oznacza, że jest to kategoria świadczenia, do której nie ma w ogóle zastosowania zwolnienie określone omawianym przepisem, kłóci się w sposób oczywisty z gramatyczną wykładnią tego przepisu.

## 2. Interpretacje podatkowe

### **Czy odpisy amortyzacyjne stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącach, w których podatnik nie uzyskuje przychodów z najmu**

Czasowa przerwa w użytkowaniu lokalu mieszkalnego spowodowana zakończeniem umowy najmu i poszukiwaniem najemcy nie stanowi przesłanki uzasadniającej zaprzestanie dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia 31 marca 2016 r., nr ITPB1/4511-103/16/PSZ rozpatrzył sprawę dotyczącą podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów. Przedmiotowe rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym. Podatnik jest właścicielem lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną własność, który zamierza wynajmować. Dochody z najmu opodatkowane będą na zasadach ogólnych. Do kosztów uzyskania przychodów podatnik chciałby zaliczać odpisy amortyzacyjne. Organy podatkowe wskazują, że zgodnie z brzmieniem art. 22c pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, amortyzacji nie podlegają składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności,

w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność – zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi. W ocenie organu podatkowego przesłanką powodującą niemożność dokonywania odpisów amortyzacyjnych od składników majątku trwałego jest więc celowa (stała lub czasowa) rezygnacja – w związku z którą następuje zaprzestanie używania tych składników – tj. sytuacja gdy podatnik (w tym czasie) nie chce uzyskiwać przychodu z najmu. Natomiast czasowa przerwa w użytkowaniu lokalu mieszkalnego spowodowana zakończeniem umowy najmu i poszukiwaniem najemcy nie jest zdaniem organu przesłanką uzasadniająca zaprzestanie dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Reasumując należy uznać, że zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, skoro kosztem uzyskania przychodu mogą być wszelkie wydatki poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, tak aby przynosiło ono dochody w przyszłości, to w przypadku czasowego braku najemcy lokalu, jeżeli podatnik udowodni, że czynił starania dla pozyskania najemcy, czyli nie zrezygnował z najmu i lokal nie służył zaspakajaniu własnych potrzeb, odpisy amortyzacyjne w okresie, w którym lokal mieszkalny nie będzie wynajmowany w związku z utrzymaniem tego lokalu, mogą być uznane za koszty 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

### **Przydzielenie akcji z nowej emisji akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej a opodatkowanie przychodów w świetle wyroku NSA z dnia 4 marca 2016r. (II FSK 52/14)**

Przydzielenie akcjonariuszowi będącemu osobą fizyczną akcji z nowej emisji w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego ze środków własnych spółki komandytowo-akcyjnej (dalej: SKA) nie podlega opodatkowaniu na podstawie art. 11 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa), ponieważ nie stanowi przychodu podatkowego, o którym mowa w wymienionych przepisach. Tak orzekł NSA w wyroku z dnia 4 marca 2016r. (II FSK 52/15).

W przedmiotowej sprawie NSA oddalił skargę kasacyjną organu interpretacyjnego od wyroku WSA w Łodzi z dnia 11 września 2013 r. (I SA/Łd 670/13), uchylającego zaskarżoną interpretację indywidualną z dnia 2 października 2014 r. wydaną w imieniu Ministra Finansów przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi (nr IPTPB2/415-833/12-2/Akr), w której organ interpreta-

cyjny odniósł się do skutków przyznania akcji akcjonariuszom SKA. W interpretacji indywidualnej organ za nieprawidłowe uznał stanowisko akcjonariusza SKA, że nie ma on obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, jeśli walne zgromadzenie SKA podejmie uchwałę o przekazaniu środków zgromadzonych na kapitale zapasowym na kapitał zakładowy SKA, a zostaną mu przydzielone nowe akcje lub nastąpi podwyższenie wartości nominalnej dotychczasowych akcji, gdyż obowiązkowi takiego nie przewiduje ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. Zdaniem organu interpretacyjnego, w związku z przydzieleniem nowych akcji powstaje przychód z tytułu udziału w SKA z pozarolniczej działalności gospodarczej, czyli ze źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy, który winien być opodatkowany bądź wg skali podatkowej, bądź też podatkiem liniowym. Natomiast nie ma obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, gdy w związku z uchwałą walnego zgromadzenia SKA nastąpi podwyższenie wartości nominalnej dotychczasowych akcji. Akcjonariusz wniósł do WSA skargę na wspomnianą interpretację a sąd ją uwzględnił.

WSA w Łodzi powołał się na uchwałę składu 7 sędziów NSA z dnia 20 maja 2013 r., II FPS 6/12, iż datą powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych dla osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem SKA, w myśl art. 14 ust. 1i) ustawy jest dzień faktycznego otrzymania dywidendy, nie można więc w sposób uprawniony twierdzić, że przychód w postaci dywidendy (rzeczowej w formie akcji) powstaje z momentem przydzielenia akcjonariuszom akcji z nowej emisji. W konsekwencji WSA ocenił, że „samo otrzymanie akcji wbrew stanowisku interpretacji nie generuje dochodu, stwarza tylko potencjalną możliwość jego uzyskania. Zatem organ interpretacyjny z naruszeniem przepisów art. 8 w związku z art. 11 i art. 10 ust. 1 pkt 3 i 14 ustawy uznał, że podwyższenie kapitału zakładowego ze środków pochodzących z tzw. agio emisyjnego zgromadzonego na kapitale zapasowym i przydzielenie nowych akcji akcjonariuszom SKA jest przychodem (zyskiem) z udziału w spółce komandytowo akcyjnej, który podlega opodatkowaniu”.

Również NSA w prezentowanym wyroku z dnia 4 marca 2016r. (II FSK 52/15) podkreślił, że „w świetle interpretacji dochodzi do opodatkowania przychodów, których skarżący nie otrzymał faktycznie. Nie są one też

należne, ponieważ nie powstało prawo do dochodzenia ich od spółki. Zasadnym jest zatem stwierdzenie, że w przypadku przydzielenia akcji z nowej emisji w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego po stronie akcjonariusza nie powstaje przychód z udziału w spółce niebędącej osobą prawną stosownie do art. 8 ust. 1 i art. 11 ust. 1 ustawy”. W rezultacie, w ocenie NSA, brak jest podstaw do przyjęcia, że przyznanie akcjonariuszom akcji można uznać za rodzaj dywidendy rzeczowej, a tym samym za przychód z udziału w SKA.

Jednocześnie NSA zauważył, że ustawodawca w ustawie podatkowej wyraźnie wskazał sytuację, kiedy podwyższenie kapitału zakładowego jest przychodem podlegającym opodatkowaniu. Uczynił to w art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy stanowiąc, że dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego. Ustawodawca zawęził zatem stosowanie art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy wyłącznie do spółek kapitałowych. Wobec tego podwyższenie kapitału zakładowego z kapitału zapasowego wyklucza zastosowanie przepisu art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy w przypadku, gdy uchwała w tym przedmiocie dotyczy spółki osobowej.

## PODATKI I OPŁATY LOKALNE

### **Opodatkowanie nieruchomości osób fizycznych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej**

W wyroku z dnia 17 listopada 2017 r. (sygn II FSK 2990/15), NSA wskazał, że o gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości przesądza jej ujęcie w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości. Nie są to jednak jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji gruntu lub budynku, bowiem do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone winny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez osobę fizyczną w prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj powodują, że

mogą być one wykorzystywane na ten cel. Natomiast warunków takich nie spełnia nieruchomość (budynek, grunt) przeznaczona na realizację niegospodarczych, osobistych („prywatnych”) celów życiowych osoby fizycznej.

Sąd wskazał, że normodawca w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uzależnił wysokość stawek podatku od nieruchomości od sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Najwyższą stawką objęto nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dokonując wykładni językowej powołanego przepisu należy zwrócić uwagę, że w treści przepisu zawarto odniesienie do danej działalności przedsiębiorcy. Zwrot normatywny „tej działalności” oznacza konkretną działalność, którą prowadzi przedsiębiorca i konkretyzuje więc pomiędzy



działalnością gospodarczą przedsiębiorcy a nieruchomością będącą w jego posiadaniu. Stawki podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak też od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 2), zostały uzależnione od zajęcia nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej, podkreślając konieczność wykorzystywania danej nieruchomości, choćby w sposób pośredni, dla celów przedsiębiorstwa.

Analiza funkcjonalne przedmiotowego przepisu prowadzi natomiast w ocenie Sądu do wniosku, że osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą występuje w obrocie w dwojakim charakterze, a mianowicie: jako osoba prywatna w zakresie swojego majątku prywatnego oraz jako przedsiębiorca. W wyroku podkreślono, że występując jako przedsiębiorca osoba fizyczna jest w posiadaniu takiego majątku, który wiąże się z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, jak też majątku „prywatnego”, służącego realizacji jej potrzeb osobistych, a często również jej rodziny. Występowanie przez osobę fizyczną w obrocie w tej dwojakiej roli uzasadnia rozróżnienie jej sytuacji prawnopodatkowej na tle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości. Znajdująca się w posiadaniu osoby fizycznej nieruchomość jest zatem związana z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy, jeżeli jest posiadana przez tę osobę fizyczną działającą w charakterze przedsiębiorcy,

tj. jest elementem przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub może być uznana za związaną z tym przedsiębiorstwem, jest w jakikolwiek sposób wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej (nie jest przy tym objęta podatkiem rolnym albo leśnym) lub – biorąc pod uwagę cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej – może być wykorzystana na ten cel. O gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości przesądza zatem jej ujęcie w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości. Sąd podkreślił, że nie są to jednak jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji gruntu lub budynku, bowiem do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone powinny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez osobę fizyczną w prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj powodują, że mogą być one wykorzystywane na ten cel. Natomiast warunków takich nie spełnia nieruchomość (budynek, grunt) przeznaczona na realizację niegospodarczych, osobistych („prywatnych”) celów życiowych osoby fizycznej. W ocenie Sądu, gdy sporne nieruchomości mogą służyć celom przemysłowo-gospodarczym, to należy przyjąć, że istnieje realna możliwość wykorzystania ich przez podatnika do działalności gospodarczej.

## 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](mailto:andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl), Pani Agata Strocka, starszy specjalista w Dziale Audytu Podatkowego, tel. 22 517 30 69, [agata.strocka@isp-modzelewski.p](mailto: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](mailto:katarzyna.wawrzonkiewicz@isp-modzelewski.pl).

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

Zarząd		Działy
<p><b>prof. dr hab. Witold Modzelewski</b> 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><b>Dyrektor Generalny</b> do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. 22 517 30 94, 501 603 910 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Edukacji</b> Jarosław Skonecki dyrektor tel. 22 517 30 60 wew. 215, 601 365 765 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p>
<p><b>Renata Janiec-Modzelewska</b> 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><b>Dyrektor Generalny</b> do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. 22 517 30 87 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Marketingu</b> Andrzej Sarna dyrektor tel. 22 517 30 86, 501 603 907 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p>
<p><b>Jerzy Bielawny</b> wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. 22 517 30 60, 602 652 955 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Departament Prawny</b> Jacek Pyssa tel. 22 517 30 67, 501 455 500 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Wydawnictw</b> Robert Fajkowski kierownik tel. 22 517 30 60 wew. 141 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p>
	<p><b>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych</b> Katarzyna Wawrzonkiewicz dyrektor biura tel. 22 517 30 76 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Audytu Podatkowego</b> 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><b>Renata Janiec-Modzelewska</b> Prezes Zarządu Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777</p>	<p><b>Beata Pytkowska</b> Członek Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 12391</p>
	<p><b>Jarosław Stefaniak</b> Wiceprezes Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 10832</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>