

## Rozliczenie pomiędzy samorządem a spółką zależną Przemysław Rusak, [księgowy Gdańsk](#), Rödl & Partner

**Kosztem uzyskania przychodu na podstawie art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych są wydatki poniesione w celu osiągnięcia uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT.**

Przesłankami uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu na gruncie ustawy o CIT jest spełnienie następujących warunków: poniesienie wydatku przez podatnika, definitywny charakter wydatku, poniesienie wydatku w celu uzyskania lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W art. 16 ust. 1 ustawy o CIT znajduje się natomiast katalog wydatków, których poniesienie, pomimo spełnienia wszystkich warunków, nie będzie kwalifikowane, jako koszt uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o CIT kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16. Przepis ten stanowi zasadę od której wyjątek wprowadzają regulacje art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT, w myśl którego nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania albo zwróconym w jakiegokolwiek formie. Celem powyższych unormowań jest zapewnienie, aby podatnik mógł dokonując odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zmniejszać podstawę opodatkowania, o kwotę wydatków, które go rzeczywiście obciążają. Umożliwienie zaliczania do kosztów uzyskania przychodu dokonywanych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w sytuacji gdy wydatki poniesione na wytworzenie lub zakup tych środków zostały podatnikowi zwrócone, powodowałoby powstanie nieuzasadnionej korzyści, w ten sposób, że podatnik zmniejszałby podstawę opodatkowania o wydatki, które nie stanowią dla niego ekonomicznego ciężaru. W ramach „zwrotu w jakiegokolwiek formie” należy również rozumieć także otrzymanie dofinansowanie ze środków unijnych.

Na tle powyższych uregulowań pojawił się pomiędzy organami kontroli skarbowej a spółką zależną miasta spór dotyczący możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych przez spółkę od wybudowanej sieci wodnokanalizacyjnej, na wykonanie której miasto otrzymało dofinansowanie ze środków Funduszu Spójności. W sprawie miasto zleciło spółce zależnej wybudowanie sieci wodnokanalizacyjnej i dla celów sfinansowania tego przedsięwzięcia postawiło spółce do dyspozycji na wydzielonym rachunku środki pieniężne, które pochodziły z otrzymanej dotacji unijnej. Po zakończeniu inwestycji, wybudowane części sieci wodnokanalizacyjnej przeszły na własność spółki i zostały przez nią przyjęte, jako środek trwały, od którego spółka dokonywała odpisów amortyzacyjnych zmniejszając tym samym podstawę opodatkowania. Spółka była ponadto zobowiązana do zwrotu środków unijnych, które otrzymała od miasta i wykazywała otrzymane środki pieniężne jako zobowiązanie w pasywach. Miasto, natomiast, po tym jak spółka przyjęła sieć wodnokanalizacyjną na swoje środki trwałe, zobowiązało się, działając jako jedyny udziałowiec, do podwyższenia kapitału zakładowego w spółce o kwotę równą wartości przyjętych środków trwałych, jak również dokonało wniesienia aportem wierzytelności wobec spółki z tytułu wykorzystanych przez spółkę środków unijnych. W rezultacie doszło do wygaśnięcia zobowiązania spółki. Zdaniem dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej Spółka na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT nie miała możliwości obniżenia podstawy opodatkowania poprzez odpisy amortyzacyjnych od przyjętej na środki trwałe sieci wodnokanalizacyjnej, ze względu na fakt, że nie poniosła ona ciężaru ekonomicznego wytworzenia środka trwałego, a działania podjęte przez miasto powinny zostać uznane za zwrot wydatku, dokonany w jakiegokolwiek formie. Przyjmując, że spółka nie mogła dokonanych odpisów amortyzacyjnych zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu, dyrektor UKS określił w decyzji zobowiązanie podatkowe spółki.

Decyzja została przez spółkę zaskarżona do WSA w Łodzi, w uzasadnieniu do skargi na decyzję spółka argumentowała, że wytworzenie środka trwałego i podwyższenie kapitału zakładowego to dwa odrębne zdarzenia ekonomiczne. WSA w Łodzi w wyroku z 20 września 2013, I SA/Łd 529/13 przychylił się do argumentacji spółki uchylając decyzję dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej. Przyjęta przez spółkę interpretacja przepisów znalazła dalsze

potwierdzenie w wyroku NSA z 23 marca 2016 r., II FSK 160/14, w którym oddalona została skarga kasacyjną dyrektora Izby Skarbowej. Sądy administracyjne przychyliły się do argumentacji spółki i uznały, że sfinansowanie budowy sieci kanalizacyjnej przez miasto i zobowiązanie się przez miasto do podwyższenia kapitału zakładowego w spółce zależnej stanowiły dwie odrębne transakcje, każda wywołująca swoje skutki podatkowe, nie zaś „zwrot wydatków w jakiegokolwiek formie”, o którym jest mowa w art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT.

### **Komentarz eksperta**

**Przemysław Rusak, księgowy i konsultant podatkowy w gdańskim biurze Rödl & Partner**

Należy pamiętać, że wyroki sądów administracyjnych, stanowią istotną wskazówkę interpretacyjną, nie są one jednak źródłami powszechnie obowiązującego prawa. Sądy administracyjne, ani nawet organy podatkowe, nie są związane rozstrzygnięciami zapadłymi w innych sprawach. Szczególną ostrożność należy zachować w momencie, gdy odwołujemy się do wyroków, które zapadły w innych stanach prawnych.

Obecnie taka konstrukcja, pozwalająca w pewien sposób ominąć art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT, powinna zostać jednak uznana za ryzykowną w związku z wejściem w życie 15 lipca 2016 r. ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2016 r. poz. 846), która wprowadziła do polskiego prawa podatkowego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (DzU z 2017 r. poz. 201 ze zm.; Ordynacja podatkowa) czynności dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny. Czynność, która nie spowoduje zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania winna być czynnością, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

Przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawierają pojęcia nieostre, co powoduje dużą swobodę interpretacyjną po stronie organów podatkowych oraz ryzyko po stronie podatników, którzy dokonują czynności mających na celu optymalizację ciężarów podatkowych. Z tego powodu przed podejmowaniem działań optymalizacyjnych, bardzo istotne jest dokładne przeanalizowanie stanu faktycznego, także pod kątem możliwości podważenia skutków podejmowanych działań w świetle nowej regulacji dotyczącej przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/304079977-Rozliczenie-pomiedzy-samorzadem-a-spolka-zalezna.html#ap-1>