



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

# TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 25 sierpnia 2017 r. do dnia 31 sierpnia 2017 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

# ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

## 1) Aktualności

### **Kara porządkowa w 2018 r. na poziomie do 2800 zł.**

W 2018 r. maksymalna wysokość kary porządkowej, która dotyczy ignorowania organu podatkowego, nadal wynosić będzie 2800 zł. Wynika to z obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z 10 sierpnia 2017 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

### **Zmiany w zasadach opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC)**

Projekt ustawy z dnia 6 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne zakłada modyfikację przepisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). W ten sposób zamierza się częściowo implementować do polskiego porządku prawnego Dyrektywę Rady UE 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Zgodnie z dotychczasowymi regulacjami zagraniczną spółką kontrolowaną jest:

- 1) zagraniczna spółka, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową albo
- 2) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium państwa, innego niż wskazane w pkt 1, z którym:
  - a) Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo b) Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej – stanowiących podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo

3) zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:

- a) w spółce tej podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub w organach stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach, b) co najmniej 50% przychodów zagranicznej spółki osiągniętych w roku podatkowym pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziałów w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- b) co najmniej jeden rodzaj przychodów, o których mowa w lit. b, uzyskiwanych przez tę spółkę, podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. lub zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, chyba że przychody te podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu spółki je otrzymującej na podstawie przepisów dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, str. 8, z późn. zm.).

Projekt nowelizacji przewiduje podwyższenie z 25% do 50% wysokość udziału podatnika w spółce zagranicznej, stanowiący jeden z powyższych warunków do zakwalifikowania jej jako zagranicznej spółki kontrolowanej. Przy obliczaniu wysokości udziału będzie brany

pod uwagę zarówno udział, który podatnik posiada samodzielnie, jak też udział, który podatnik posiada razem z podmiotami powiązаныmi.

Zgodnie z projektem obniżony zostanie próg uyskiwanych przychodów pasywnych (pkt 3 lit. b) z 50% do 33% oraz powiększony zostanie katalog tych przychodów o przychody pochodzące:

- z części odsetkowej przy leasingu finansowym,
- z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej lub
- z transakcji z podmiotami powiązаныmi w przypadku, gdy spółka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Zmianie ma również ulec warunek określony w pkt 3 lit. c, dotyczący poziomu opodatkowania zagranicznej spółki w państwie siedziby. Uzyskanie statusu CFC zależęć będzie od faktycznie zapłaconego przez spółkę podatku. Jeżeli będzie on niższy niż różnica między potencjalnym należnym podatkiem dochodowym od osób prawnych, w przypadku gdyby spółka była rezydentem podatkowym w Polsce, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby lub zarządu (wysokość opodatkowania w innym państwie stanowi mniej niż 50% podatku, który byłby zapłacony w Polsce), warunek uznania spółki zagranicznej za CFC będzie spełniony.

Projektodawca na potrzeby stosowania przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej zdefiniował pojęcie podmiotu powiązanego. Za podmiot powiązany będzie uznawana:

- a) osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
- b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, posiadająca w podatniku, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
- c) osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.

Na podstawie dotychczasowych przepisów regulujących opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych, podatnikowi przysługuje prawo do zmniejszenia udziału, jaki posiada w zagranicznej spółce kontrolowanej, o udział przypadający jego jednostce zależnej w tej spółce. Mechanizm ten ma na celu eliminację wielokrotnego opodatkowania dochodów. Zgodnie z projektem nowelizacji, jednostką zależną będzie podmiot podlegający w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, albo zagraniczna spółka niespełniająca warunków określonych pkt 3 lit. b i c, w których podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.

Projekt nowelizacji nakłada obowiązek ujmowania przez podatników w rejestrze zagranicznych spółek również spółek utworzonych w innych państwach członkowskich UE lub EOG, nawet gdy spółki te prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą, o ile spółki te posiadają status zagranicznej spółki kontrolowanej. Obowiązek ten nie powstanie w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej wyłącznie w minimalnym zakresie – nieistotnym w punktu widzenia całokształtu działalności podmiotu.

Projektodawca przewiduje wejście w życie powyższych zmian z dniem 1 stycznia 2018 r.

## 2) Zdaniem eksperta

### **Czy wydatki na utworzenie fundacji stanowią koszty uzyskania przychodu?**

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami takimi są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Z powyższego wynika, że do kosztów uzyskania przychodów podlegają zaliczeniu poniesione przez podatnika wydatki pozostające w związku przyczynowo – skutkowym z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą oraz z osiąganymi w jej następstwie przez tego podatnika przychodami, z wyjątkiem tych wydatków, które przez ustawodawcę wymienione zostały w art. 16 ust. 1 powołanej ustawy. Również w orzecznictwie sądowym ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym, możliwość zaliczenia przez podatnika danego wydatku

## 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.

do kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest od istnienia związku przyczynowo – skutkowego między ponoszonymi kosztami a uzyskiwanymi przychodami, a także od właściwego, uzależnionego okolicznościami sprawy, udokumentowania przez podatnika tego związku. Jak m.in. stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny

w Olsztynie w wyroku z dnia 19 maja 2011 r. (sygn. akt I SA/OI 320/11): „(...) Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Podatnik musi zatem wykazać, że poniósł koszt celowy i racjonalny z uwagi na wiedzę podatnika o związkach przyczynowo-skutkowych między poniesionym kosztem a zasadnie oczekiwanym przychodem. Podatnik podatku dochodowego od osób prawnych ma więc możliwość odliczenia od przychodów wszelkich kosztów, pod tym jednak warunkiem, że mają one bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma, bądź też może mieć, wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Organ podatkowy ma obowiązek uznać konkretny wydatek za koszt uzyskania przychodu, jeżeli podatnik faktycznie poniesie wydatek mogący stanowić koszt podatkowy, wykáže związek wydatku z uzyskanym lub racjonalnie spodziewanym przychodem i przedstawi dowód umożliwiający obiektywną ocenę przez organy, że powyższe okoliczności miały miejsce. (...)”

W przypadku wydatków poniesionych w związku z utworzeniem przez podatnika (fundatora) fundacji trudno jest wskazać związek występujący między tymi wydatkami a osiąganymi przez fundatora przychodami lub ich związek z zachowaniem bądź zabezpieczeniem źródeł przychodów takiego fundatora. Z tego też względu wspomniane wydatki nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych.

Andrzej Łukiańczuk  
Doradca podatkowy

# NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

## 1. Wyroki sądów administracyjnych

### **Czy sprzedaż apartamentów spełniających warunki techniczne wymagane dla lokali mieszkalnych podlega preferencyjnej stawce VAT?**

W sporze o wysokość stawki podatku od towarów i usług z tytułu dostawy lokali (apartamentów) w ze-

spole budynków usługowych o funkcji turystycznej i handlowej stanowisko zajął MF, WSA w Szczecinie, a w prawomocnym wyroku z dnia 13 czerwca 2017 r. (I FSK 1671/15) również NSA.

W stanie faktycznym sprawy Spółka, występując o interpretację indywidualną wskazała, że realizuje inwestycję, obejmującą budowę zespołu budynków,

który został zaliczony – w myśl załącznika do ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane – do XIV kategorii obiektów budowlanych – budynki zakwaterowania turystycznego i rekreacyjnego. W przedmiotowym zespole budynków znajdować się będą głównie apartamenty, tj. lokale przeznaczone do rekreacji indywidualnej i 1 lokal o funkcji handlowej. Spółka podała ponadto, że lokale te, zgodnie z ustawą z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali, będą lokalami samodzielnymi i będą mogły stanowić przedmiot odrębnej własności oraz obrotu prawnego, jako że zostaną dla nich założone oddzielne księgi wieczyste. Jednocześnie na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (dalej powoływanej jako: „ustawa”) apartamenty te staną się odrębnymi od budynku towarami i stanowić będą samodzielny przedmiot czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Samodzielność lokali, jako lokali użytkowych, zostanie stwierdzona w zaświadczeniach wydanych przez starostę, przy czym apartamenty zostaną określone w tych zaświadczeniach jako lokale użytkowe – apartamenty. Spółka podała, że w aktach notarialnych, dokumentujących przedwstępne umowy ustanowienia odrębnej własności lokali i sprzedaży, każdorazowo oświadcza, iż apartamenty spełniać będą pod względem technicznym warunki lokali mieszkalnych przeznaczonych na stały pobyt ludzi. Apartamenty będą mieć zatem – zdaniem Spółki – charakter mieszkalny, tzn. będą umożliwiały stały pobyt ludzi i zaspokajanie ich potrzeb mieszkaniowych, a tym samym nie będą różnić się od typowych mieszkań. W takim stanie rzeczy Spółka prezentowała stanowisko, że dostawa przedmiotowych apartamentów powinna podlegać opodatkowaniu z uwzględnieniem stawki 8% wynikającej z art.41 ust.2 w związku z art.41 ust.12 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej powoływanej jako: „ustawa”). Przeciwny pogląd – zaaprobowany przez WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 6 maja 2015r. (I SA/Sz 1330/14) – wyrażał organ w wydanej interpretacji.

W interpretacji indywidualnej z 9 lipca 2014 r. Minister Finansów uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Wskazał przy tym, że skoro ustawa o podatku od towarów i usług oraz przepisy wykonawcze do ustawy nie zawierają definicji lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego, to należy posilkować się przepisami ustawy o własności lokali, z tych zaś – a w szczególności z art. 2 ust. 2 ustawy o własności lokali – wynika, że spełnienie wymagań dotyczących charakteru lokali stwierdza starosta w formie zaświadczenia. Jeśli więc starosta w zaświad-

zeniach określi przedmiotowe apartamenty jako lokale użytkowe, to – zdaniem Ministra Finansów – nie można zgodzić się ze stanowiskiem Spółki, że przedmiotem sprzedaży będą lokale spełniające warunki do uznania ich za lokale mieszkalne na postawie ustawy o własności lokali. W konsekwencji, Organ interpretacyjny uznał, że sprzedaż apartamentów podlega opodatkowaniu stawką podstawową, tj.: 23%.

Jak wskazywano, poglądy organu podzielił Sąd pierwszej instancji, do którego podatnik wniósł skargę na interpretację. WSA zaznaczył, że Spółka nie przesądziła o mieszkalnym charakterze lokali i nie zgodził się ze stanowiskiem, że dla oceny, czy dany lokal jest lokalem mieszkalnym wystarczy, jeśli jako lokal użytkowy (co jest stwierdzone dokumentem urzędowym wydanym przez właściwy organ oraz znajdzie potwierdzenie w akcie notarialnym) spełnia on warunki techniczne lokalu mieszkalnego. Z preferencji może jedynie korzystać lokal spełniający warunek „bycia” lokalem mieszkalnym w momencie sprzedaży, o czym przesądza np. treść zaświadczenia wydanego przez starostę oraz treść aktu notarialnego.

Podatnik zaskarżył powyższy wyrok w całości, jednak NSA wyrok Sądu pierwszej instancji utrzymał. Również NSA był bowiem zadania, że z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego nie wynika, aby apartamenty były lokalami mieszkalnymi, a tylko dostawa takich lokali korzysta z preferencyjnej stawki podatkowej.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 13 czerwca 2017 r. (I FSK 1671/15) NSA podkreślił w szczególności, że wprowadzenie preferencyjnej stawki podatkowej miało rozwiązywać określony problem społeczny (zwiększać dostępność do własnych mieszkań), a nie obniżyć koszty budowy obiektów turystycznych, rekreacyjnych itp., których podstawowym zadaniem jest realizowanie innych niż mieszkaniowe potrzeb konsumentów. Zdaniem NSA, o charakterze lokalu w kontekście zastosowania stawki preferencyjnej decydują obiektywne przesłanki świadczące o typowo mieszkaniowym zastosowaniu lokalu realizującego takie właśnie potrzeby, do których nie sposób zaliczyć lokali użytkowych – apartamentów przeznaczonych dla celów np. rekreacyjnych, czy na wynajem, co potwierdzają m.in. wyroki NSA z 10 lutego 2015r. (I FSK 1976/13) i z 11 kwietnia 2014r. (I FSK 702/13). NSA podkreślił, że aby dostawa lokalu (w stanie prawnym mającym zastosowanie w sprawie) korzystała z preferencyjnej stawki podatku VAT w wysokości 8 % powinna dotyczyć lokalu w budynku mieszkalnym sklasyfikowanego w dziale 11 PKOB – z wyłączeniem

lokali użytkowych, lokalu mieszkalnego w budynku niemieszkalnym sklasyfikowanym w PKOB w dziale 12 lub obiektu sklasyfikowanego w PKOB w klasie ex 1264 (wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych).

## 2. Interpretacje podatkowe

### **Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości podatkiem od towarów i usług oznacza brak obowiązku zapłaty PCC przez nabywcę**

W niniejszym artykule omówiono sytuację nabywcy na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku nabycia przez niego nieruchomości, której dostawa została opodatkowana podatkiem od towarów i usług.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych podatkowi temu podlegają m.in. umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Z kolei w myśl art. 2 pkt 4 te same ustawy nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany:

- a) w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług,
- b) jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem:
  - umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,
  - umów sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

W związku z powyższym powstały wątpliwości, czy opodatkowanie sprzedaży nieruchomości podatkiem od towarów i usług oznacza automatycznie brak obowiązku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych przez jej nabywcę. W interpretacji indywidualnej z dnia 27 lipca 2017 r. (0111-KDIB4.4014.72.2017.2.PM) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że w powyższym przypadku nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych. Jak wskazał

organ podatkowy: „z treści art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wynika, że o wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony tej umowy posiadają generalnie status podatnika podatku od towarów i usług, lecz wyłącznie fakt, że dana czynność (ta konkretna) jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub przynajmniej jedna ze stron tej czynności jest z tego podatku zwolniona. Przy czym, mimo zwolnienia z podatku od towarów i usług, wyłączenie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie będzie miało miejsca wówczas, gdy czynność będzie dotyczyła m.in. umowy sprzedaży a jej przedmiotem będzie m.in. nieruchomość.

W świetle art. 1a pkt 7 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, użyte w ustawie określenie podatek od towarów i usług oznacza podatek od towarów i usług w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r., poz. 710, ze zm.) lub podatek od wartości dodanej pobierany na podstawie przepisów obowiązujących w państwach członkowskich”.

W dalszej części interpretacji organ Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie powyższego stwierdził, że jeżeli „(...) transakcja sprzedaży nieruchomości będzie podlegała faktycznemu opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (i nie będzie z tego podatku zwolniona), to w powyższej sprawie znajdzie zastosowanie wyłączenie zawarte w art. 2 pkt 4 lit. a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. W takim przypadku na Kupującym nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia ww. umowy”.

Reasumując należy stwierdzić, że w przypadku nabycia nieruchomości, której dostawa była opodatkowana podatkiem od towarów i usług, na nabywcę nie ciąży obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych.

### **Sprzedaż firmowego mieszkania – jakie źródło przychodów?**

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodu jest m.in. pozarolnicza działalność gospodarcza. Natomiast na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy źródłem przychodu jest także odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospo-

darczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany. Na tym tle powstał spór, do którego źródła przychodów zakwalifikować sprzedaż firmowego mieszkania. Chcąc poznać stanowisko organów podatkowych warto sięgnąć do interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 14 lipca 2017 r. (0112-KDIL3-3.4011.82.2017.1.MC). Została ona wydana w stanie faktycznym, w którym wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą wpisaną do rejestru CEIDG pod kodem PKD 66.22.Z – działalność agentów i brokerów ubezpieczeniowych. Jednocześnie wnioskodawca jest czynnym podatnikiem VAT. W dniu 31 maja 2011 r. wnioskodawca zakupił mieszkanie na kredyt na osobę fizyczną od dewelopera i wniósł je aportem do firmy jako środek trwały przeznaczony pod wynajem. Amortyzacja oraz odsetki od kredytu były uwzględniane kosztach firmy. W powołanej interpretacji indywidualnej Dyrektor KIS stwierdził, że „(...) kwota uzyskana ze sprzedaży lokalu mieszkalnego nie będzie stanowiła dla Wnioskodawcy przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Wobec tego sprzedaż tę należy zakwalifikować do źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.”

Podsumowując, zdaniem organów podatkowych wniesienie nieruchomości aportem przez osobę fizyczną do prowadzonej przez nią działalności gospodarczej oraz amortyzowanie nieruchomości nie przesądza o zaliczeniu przychodu z tytułu jej późniejszego zbycia do przychodu z działalności gospodarczej.

### **Opłata za przechowanie dowodów dla prokuratury podlega opodatkowaniu VAT**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają: m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Z kolei w myśl art. 8 ust. 1 pkt 3 te same usługi przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również

świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

W związku z powyższym powstały wątpliwości czy opłata otrzymana od prokuratury za przechowywanie dowodów w prowadzonym postępowaniu związanym z działalnością gospodarczą podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W sprawie tej wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 2 sierpnia 2017 r. (0115-KDIT1-1.4012.317.2017.2.DM). W przedmiotowej sprawie zostało stwierdzone, że wnioskodawca „w lipcu 2016 r., na cele prowadzonej działalności zakupił 25 sztuk bydła opasowego. W dniu 18 listopada 2016 r., na skutek toczącego się postępowania w Prokuraturze Rejonowej i żądania wydania rzeczy mogących stanowić dowód w sprawie, Wnioskodawca został zobowiązany do wydania bydła. Następnie na podstawie „wykazu rzeczy oddanych na przechowanie”, bydło zostało przekazane Wnioskodawcy na przechowanie przez Komendę Miejską Policji. Wnioskodawca nie mógł swobodnie dysponować stadem i zobowiązany był jedynie do jego utrzymania w takim stanie aby jego wartość nie zubożała. Czynność tę świadczył przez 146 dni za wynagrodzeniem skalkulowanym w oparciu o ilość dni i stawkę dobową.

Mając na uwadze powołane przepisy, jak również uwzględniając przedstawiony opis stanu faktycznego uznać należy, że realizując odpłatne czynności w zakresie przechowywania bydła stanowiącego dowód w toczącym się postępowaniu i obciążając organ władzy kosztami zwrotu wydatków poniesionych w związku z utrzymaniem stada, Wnioskodawca wykonywał w świetle ustawy o podatku od towarów i usług czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Tym samym będąc podatnikiem VAT czynnym, Wnioskodawca zobowiązany był opodatkować czynności świadczone zgodnie z nakazem organu władzy w oparciu o art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, jak również udokumentować je fakturą zgodnie z art. 106b tej ustawy”. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zaznaczył, że wnioskodawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Bez wpływu na powyższe rozstrzygnięcie pozostał fakt, że jest to czynność jednorazowa. Jak wskazał organ „działalność gospodarcza ma miejsce również wówczas, gdy nie przyniosła ona żadnych widocznych efektów (bez względu na cel i rezultat takiej działalności). Charakterystyka ta pozwala na uznanie, że pojęcie podatnika na gruncie podatku od towarów i usług ma

wymiar autonomiczny – niezależny od uregulowań innych aktów normatywnych regulujących stosunki prawnopodatkowe”.

Zatem w przypadku otrzymywana przez podatnika podatku od towarów i usług od prokuratury opłata za przechowywanie dowodów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.

### **Montaż zestawów solarnych opodatkowanych 8% stawką podatku od towarów i usług**

Zgodnie z art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług 8% stawkę podatku stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Na podstawie art. 41 ust. 12a powołanej ustawy Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie

budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych. W myśl art. 41 ust. 12b ustawy o podatku od towarów i usług do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się:

- budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>;
- lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>.

Jak stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 24 lipca 2017 r. (0113-KD IPT1-1.4012.435.2017.1.ŻR) w przypadku, gdy montaż zestawów solarnych będzie wykonany na budynkach mieszkalnych o powierzchni nieprzekraczającej 300 m<sup>2</sup> w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy, a budynki te stanowią obiekty budowlane zaliczone do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w rozumieniu art. 41 ust. 12a ustawy, to ww. czynności będą opodatkowane 8% stawką podatku, zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 ustawy.

Podsumowując, w przypadku montażu zestawów solarnych na budynkach objętych społecznym programem mieszkaniowym zastosowanie znajduje 8% stawka podatku od towarów i usług.

## INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

### **Prowadzenie działalności gospodarczej i praca najemna w różnych państwach członkowskich UE – skutki w ZUS**

W przypadkach prowadzenia działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim przy jednoczesnym świadczeniu pracy najemnej na terenie innego państwa członkowskiego, składki na ubezpieczenia społeczne odprowadza się tylko w państwie świadczenia pracy najemnej.

Zastosowanie w takim przypadku znajdują przepisy dwóch rozporządzeń wspólnotowych, tj. Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego oraz Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącego wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji

systemów zabezpieczenia społecznego. Podkreślenia przy tym wymaga, iż przepisy rozporządzeń dotyczących koordynacji krajowych systemów zabezpieczenia społecznego stosuje się bezpośrednio. Biorąc pod uwagę treść powołanych dokumentów, pracownicy najemni i osoby prowadzące działalność na własny rachunek przemieszczające się we wspólnocie powinny być objęte systemem zabezpieczenia społecznego tylko jednego państwa członkowskiego w celu uniknięcia zbiegu właściwych ustawodawstw i wynikających z tego komplikacji.

Tym samym, zgodnie z art. 13 ust. 3 rozporządzenia 883/2004, osoba, która normalnie wykonuje pracę najemną i pracę na własny rachunek w różnych Państwach Członkowskich podlega ustawodawstwu Państwa Członkowskiego, w którym wykonuje swą pracę najemną. Na podstawie ust. 5 powołanego artykułu, osoby te



traktowane są, do celów stosowania ustawodawstwa określonego zgodnie z tymi przepisami tak, jak gdyby wykonywały każdą swoją pracę najemną lub pracę na własny rachunek i jakby uzyskiwały cały swój dochód w zainteresowanym Państwie Członkowskim.

Osoba, która wykonuje pracę w dwóch lub więcej państwach członkowskich, informuje o tym instytucję ubezpieczeniową w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania – w przypadkach obywateli Polski najczęściej będzie to odpowiedni oddział ZUS. Organ obowiązany jest niezwłocznie ustalić ustawodawstwo mające za-

stosowanie do zainteresowanego podmiotu – takie ustalenie ma charakter tymczasowy. Organ następnie informuje wyznaczone instytucje każdego państwa członkowskiego, w którym wykonywana jest praca, o swoim tymczasowym określeniu. Takie tymczasowe określenie mającego zastosowanie ustawodawstwa staje się ostateczne w terminie dwóch miesięcy od momentu poinformowania o nim instytucji wyznaczonych przez właściwe władze zainteresowanych państw członkowskich, jeśli w tym czasie nie zgłoszą one zastrzeżeń.

## DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

### **Czy zakup ubezpieczenia OC członków zarządu, rady nadzorczej i prokurentów stanowi koszt podatkowy?**

Wydatki poniesione przez spółkę na zakup ubezpieczenia OC członków zarządu, rady nadzorczej i prokurentów należy rozpatrywać jako koszty uzyskania przychodu Spółki na ogólnych zasadach, a więc jeżeli wydatki poniesiono w celu uzyskania przychodów, zabezpieczenia albo zachowania źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie bądź zachowanie źródła przychodów i które nie zostały wyłączone z kosztów na podstawie art. 16 ust. 1. Powyższe oznacza, że wszystkie poniesione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami. Aby wydatek poniesiony przez podatnika stanowił dla niego koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione następujące warunki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),

- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Należy wskazać, że ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej dotyczy odpowiedzialności cywilnej osób będących członkami organów spółki podczas wykonywania ich obowiązków. Ponadto wydatki, które spółka ponosi w związku z ubezpieczeniem od odpowiedzialności cywilnej członków zarządu nie mają na celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów przez spółkę, lecz mają na celu chronić od odpowiedzialności cywilnej osoby pełniące funkcję w organach lub będące prokurentami.

Reasumując, wydatki z tytułu zawarcia przez spółkę umów ubezpieczenia szkód powstałych w następstwie roszczeń z tytułu odpowiedzialności członków organów spółki nie mogą być zaliczone do jej kosztów uzyskania przychodów, gdyż nie spełniają przesłanki związku z uzyskaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów przez spółkę. Przedstawione stanowisko potwierdzają interpretacje organów podatkowych (m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 stycznia 2009 r., nr IPPB5/423-124/08-6/AS).

# PODATKI I OPŁATY LOKALNE

## Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości składowisk odpadów

Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż użyte w ustawie określenie grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią. Tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny, są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wprawdzie orzecznictwo sądów dotyczy głównie działalności wydobywczej (odkrywki, żwirowiska, itp.), ale nie ma powodów, aby nie odnosić sformułowanych w tym zakresie tez w równym stopniu do działalności polegającej na prowadzeniu (zarządzaniu) składowiskami odpadów, zwłaszcza, że istnieją ku temu podstawy prawne w samej ustawie o odpadach, o której wielokrotnie wspomina się o obowiązku rekultywacji.

W myśl art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o odpadach zarządzający składowiskiem odpadów jest obowiązany zapewnić rekultywację i ponowne zagospodarowanie terenu składowiska odpadów.

Cena za przyjęcie odpadów do składowania na składowisko odpadów powinna uwzględniać w szczególności koszty budowy, eksploatacji, zamknięcia, rekultywacji, monitorowania i nadzorowania składowiska odpadów.

Zasadnie zatem wskazuje się, iż niezależnie od tego, z jakich powodów następuje zatrzymanie efektywnej działalności takiego składowiska poprzez zaprzestanie dalszego przyjmowania odpadów, to obowiązek rekultywacji składowiska traktowany jest jako kolejny etap

działalności gospodarczej związanej z zarządzaniem takim składowiskiem.

Przy tego rodzaju aktywności związek z działalnością gospodarczą trwa także po ustaniu efektywnej eksploatacji (tu – przyjmowania odpadów), tak długo jak nieruchomość pozostaje w posiadaniu przedsiębiorcy, a zmiana zasad opodatkowania może nastąpić dopiero po zakończeniu rekultywacji.

Zatem pierwszorzędne znaczenie ma kwestia związana z obowiązkiem rekultywacji składowiska odpadów, traktowanym jako niezbędny etap prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej. Rzutuje ona również bezpośrednio na sposób wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W sytuacji bowiem gdy bezpośrednim punktem odniesienia co do zakresu i sposobu rozumienia pojęcia „względów technicznych” jest „działalność gospodarcza”, to nieprawidłowe określenie jej zakresu, poprzez pominięcie tej jej fazy, która polega na rekultywacji składowiska odpadów, powoduje w konsekwencji skutek tego rodzaju, iż wnioski dotyczące tychże względów technicznych jako przyczyny niemożności wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej – siłą rzeczy są również nieprawidłowe. Analiza zaistnienia tej przesłanki musiałaby być prowadzona w kierunku ustalenia, czy istniały względy techniczne uniemożliwiające przeprowadzenie rekultywacji.

## 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 39 99 e-mail: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dyrektor Generalny</b> do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. (22) 517 30 94 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Edukacji</b> Jarosław Skonecki dyrektor tel. (22) 517 30 60 wew. 114 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p>
<p><b>Renata Janiec-Modzelewska</b> wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 00777 tel. (22) 517 30 60 e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dyrektor Generalny</b> do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. (22) 517 30 60 wew. 135 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Marketingu</b> Andrzej Sarna specjalista d/s Marketingu tel. (22) 517 30 86 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p>
<p><b>Jerzy Bielawny</b> wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. (22) 870 41 68 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Departament Podatków</b> Bezpośrednich i Majątkowych Jacek Pyssa tel. (22) 517 30 78 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Wydawnictw</b> Robert Fajkowski kierownik tel. (22) 517 30 99 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p>
	<p><b>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych</b> Anna Żarkowska dyrektor biura tel. (22) 810 36 73, 810 87 80 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Audytu Podatkowego</b> 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><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>Jerzy Lewandowski</b> 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>