



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

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



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Nowelizacja Ordynacji podatkowej.

W dniu 15 września 2017 r. skierowano do Sejmu rządowy projekt ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej, który zakłada dodanie do katalogu dowodów dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, wskazania trybu udostępniania kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o sytuacji podatkowej podatnika, z wyłączeniem tajemnicy skarbowej. Przewiduje się również wprowadzenie nowych możliwości udostępniania informacji o kontrahentach.

Zgodnie z nowelizacją, art. 181 Ordynacji podatkowej ma otrzymać następujące brzmienie: „Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.”

Kolejna proponowana w nowelizacji zmiana Ordynacji podatkowej dotyczy art. 293 ustawy. Zakłada ona wyłączenie stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej względem udostępniania kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o:

- 1) niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innych dokumentów, do których złożenia był zobowiązany na podstawie przepisów podatkowych;
- 2) nieujęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub innych dokumentach czynności, do których ujęcia był zobowiązany na podstawie przepisów podatkowych;
- 3) zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających z deklaracji lub innych dokumentów składanych na podstawie ustaw podatkowych.

W nowelizacji zaproponowano również tryb udostępnienia tych informacji przez wskazanie w nowym art.

306ia ustawy, że organ podatkowy, na wniosek kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, będzie wydawał zaświadczenie w zakresie informacji wskazanych w projektowanym art. 293 § 3 ustawy, w tym informacji o niezłożeniu przez podatnika deklaracji pomimo upływu terminu na jej złożenie. Zaświadczenia będą wydawane zgodnie ze wzorem określonym przez Ministra Rozwoju i Finansów w rozporządzeniu wydawanym na podstawie art. 306j Ordynacji podatkowej.

Nowe rozporządzenie dotyczące kontroli celno-skarbowej.

Ministerstwo Finansów przygotowało projekt rozporządzenia (z dnia 3 sierpnia 2017 r.) w sprawie warunków wykonywania kontroli przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów, w którym szczegółowo określone zostaną warunki wykonywania kontroli celno-skarbowej, w tym te dotyczące przestrzegania przepisów celnych oraz innych regulacji odnoszących się do przywozu i wywozu towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a krajami trzecimi.

W założeniu projektodawców projekt ten precyzuje na czym polega kontrola autentyczności dokumentów, warunki wykonywania kontroli w urzędzie celno-skarbowym, w miejscu uznanym/wyznaczonym, w siedzibie przedsiębiorcy i w innych miejscach.

Nowe przepisy są związane z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej: zakładają m.in. zastąpienie pojęcie „kontrola celna” pojęciem „kontrola celno-skarbowa”. Większość zmian sprowadzać będzie się do zmian technicznych, które są związane z koniecznością dostosowania poszczególnych nazw.

2) Zdaniem eksperta

Jaki powinien być związek zwalnianego od podatku dochodu z ponoszonym wydatkiem?

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-

techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczony na te cele.

Jak stanowi przepis ust. 1b tego artykułu zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.

W orzecznictwie sądowym nie budzi wątpliwości stanowisko, że ze zwolnienia określonego w tym przepisie mogą korzystać wyłącznie dochody przeznaczone na cel w nim określony (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2175/10).

Zwolnione od podatku dochodowego są dochody w części przeznaczony na cele statutowe ochrony zdrowia. To przedmiotowe zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli dochód jednostki jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na cel statutowy, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerial-

nych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Ustawodawca zastrzega również, że omawiane zwolnienie podatkowe nie dotyczy dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

W orzecznictwie wskazuje się, że wykładnia tylko językowa, gramatyczna wskazanych przepisów ustawy podatkowej jest niewystarczająca w tym zakresie. Podzielić należy pogląd zaprezentowany w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2000 r., sygn. akt FPS 9/00, że „wprawdzie przepis art. 17 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiągniętych przez jednostki realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. Nie ma bowiem żadnych przeszkód, aby wykazać, że wszystkie wydatki danej jednostki są pośrednio ponoszone dla realizacji celów statutowych. Takie stanowisko pozostawałoby w oczywistej sprzeczności z istotą ulg podatkowych oraz wykładnią systemową przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

Andrzej Łukiańczuk
Doradca podatkowy

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.

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Refakturowanie na gruncie podatku od towarów i usług

Celem odprzedaży (refakturowanie) jest przeniesienie poniesionych kosztów przez podmiot sprzedający na podmiot, który z danych usług faktycznie korzystał, mimo że sam danej usługi nie wykonał.

Normatywną podstawą tzw. refakturowania jest art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zgodnie z którym, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Istota refakturowania sprowadza się zatem do odprzedaży innemu podatnikowi – osobie trzeciej usług nabytych uprzednio przez przedsiębiorcę. Jego celem jest więc „przerzucenie” na inny podmiot kosztu zakupu usługi. Nie chodzi tu jednak tylko o przeniesie na podmiot trzeci kosztów nabycia usługi. Podmiot trzeci musi być odbiorcą tejże usługi. Jak wskazał np. WSA w Gliwicach w orzeczeniu z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt III SA/GI 1765/13, refakturowanie kupuje usługę na własny rachunek i we własnym imieniu, a następnie odprzedaje konsumentowi. Rola podmiotu nabywającego i odprzedającego usługę nie sprowadza się w refakturowaniu do zwykłej czynności pośrednictwa. Ustawodawca w treści art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przyjął bowiem fikcję prawną, że tenże „pośrednik” sam otrzymał i wyświadczył usługę będącą przedmiotem refakturowania. W przypadku refakturowania mamy więc do czynienia z sytuacją, gdy podmiot, który fizycznie nie świadczy usługi, występuję w roli usługodawcy i dokonuje odprzedaży tej usługi. Konsekwencją zatem uznania podatnika biorącego udział w odprzedaży usługi za świadczącego, jest wystawienie przez niego faktury dokumentującej wyświadczenie tej usługi. Celem odprzedaży jest przeniesienie poniesionych kosztów przez podmiot sprzedający na podmiot, który z danych usług faktycznie korzystał, pomimo że sam danej usługi nie wykonał. W takim przypadku jest wystawiana zwykła faktura przez podmiot pośredniczący pomiędzy właściwym usługodawcą a rzeczywistym nabywcą tej usługi.

Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów straty z odpłatnego zbycia przedawnionej wierzytelności własnej

W wyroku z dnia 5 lipca 2017r. (I SA/Gd 404/17) WSA w Gdańsku odniósł się do zastosowania regulacji prawnych wynikających z art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej określanej jako: „ustawa”) w odniesieniu do straty ze zbycia wierzytelności przedawnionych.

W sprawie, w której zapadło wskazane rozstrzygnięcie, Spółka dokonywała zbycia wierzytelności przedawnionych, które w wysokości nominalnej zostały uprzednio zaliczone do przychodów należnych, zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy. Powołując art. 12 ust. 3, 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy oraz na uchwałę NSA z 11 czerwca 2012 r. (I FPS 3/11) Spółka twierdziła, że za koszt uzyskania przychodu należy uznać wartość straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności własnej obliczoną jako różnica pomiędzy nominalną wartością wierzytelności (wartością brutto, zawierającą także należny podatek od towarów i usług) a sumą uzyskaną z jej zbycia. Uważała także, że jedynym warunkiem pozwalającym na uznanie straty ze sprzedaży własnej wierzytelności jest uprzednie zarachowanie tej wierzytelności jako przychodu należnego na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy, bowiem na gruncie art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawodawca nie wprowadził żadnego ograniczenia co do rodzaju wierzytelności. W związku z czym – zdaniem Spółki - również strata ze zbycia wierzytelności, co do których nastąpiło przedawnienie może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, przy spełnieniu warunku uznania tej wierzytelności uprzednio jako przychodu należnego.

Interpretacją indywidualną z dnia 28 listopada 2016 r. Minister Rozwoju i Finansów uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu organ powołał treść art. 1a ust. 1-2, ust. 2b, art. 7a ust. 1-3, art. 12 ust. 3, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 14, pkt 20 i pkt 39 ustawy i stwierdził, że jeżeli wierzytelność została uprzednio zarachowana jako przychód należny zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy i nie jest przedawniona, to wówczas wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów straty nie

będzie miało zastosowania. Organ nie zgodził się z oceną Spółki, że ograniczenia wynikające z zakresu art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy nie znajdują zastosowania w rozpatrywanej sytuacji, bowiem aby skorzystać z uprawnień, jakie daje art. 16 ust. 1 pkt 39, wierzytelność nie może być przedawniona, o czym stanowi art. 16 ust. 1 pkt 20 tej ustawy. Skoro zaś podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności przedawnionych (art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy), to zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poprzez zaliczenie do nich strat powstałych w wyniku sprzedaży takich wierzytelności zniwelowałoby skutki tego przepisu w podatku dochodowym, a w konsekwencji – w ocenie MRiF - obniżenie zobowiązania podatkowego przeczyłoby zasadzie racjonalności ustawodawcy.

WSA w Gdańsku wyrokiem z dnia 5 lipca 2017r. (I SA/Gd 404/17) uwzględnił skargę na powyższą interpretację. Podkreślił, że w jego ocenie „w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. nie występuje żadne uprzywilejowanie wyłączeń. Innymi słowy art. 16 ust. 1 pkt 20 wobec tego, że posiada wyższą numerację, nie jest „ważniejszy” od art. 16 ust. 1 pkt 39 u.p.d.o.p. Mają one rozłączne zakresy i nie występuje między nimi żadna konkurencyjność”. Tym samym zakresem przepisu art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy objęte są także wierzytelności uprzednio odpisane jako przedawnione, o ile zostały uprzednio zarachowane jako przychód należny na podstawie art. 12 ust. 3. WSA zauważył, że takie stanowisko zawarte zostało w wyrokach NSA m.in. z dnia 5 lutego 2015 r. (II FSK 3113/12) oraz z dnia 23 sierpnia 2016 r. (II FSK 1958/14), przy czym NSA w cytowanych wyrokach nie dostrzegł żadnych racji gospodarczych do tego, by z treści art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy wyłączać wierzytelności przedawnione i nie zaliczać do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu ich zbycia w sytuacji, gdy zostały uprzednio zarachowane jako przychód należny. W takim bowiem razie Spółka nie byłaby zainteresowana ich zbywaniem, ponadto wyłączyłaby je z przychodów należnych. W ocenie Sądu na takich operacjach nikt nie zyskuje, a tylko tracą i podatnik, i interes publiczny.

Jak zauważył WSA, w orzecznictwie problem relacji pomiędzy przepisami art. 16 ust. 1 pkt 20 oraz art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy był również przedmiotem rozważań w wyroku NSA z 14 kwietnia 2015 r. (II FSK 401/13), w sprawie dotyczącej bankowych wierzytelności kredytowych i pożyczkowych, przy czym NSA w orzeczeniu tym podkreślił, że wierzytelność, o jakiej mowa w art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy, można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, gdy wcześniej została zarachowana jako przychód należny.

Zdaniem WSA brak jest zatem podstawy prawnej do rozliczania kosztów w sposób wskazany przez organ. Skoro art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy i art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy mają niezależne od siebie unormowane zakresy, to przy obliczaniu wysokości straty, o której mowa w drugim z wymienionych przepisów, nie można stosować ograniczenia wynikającego z pierwszego przepisu. Pomińnięcie przy obliczaniu wyniku końcowego na sprzedaży kosztów nabycia nie znajduje uzasadnienia w treści art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy. Jeśli zaś przepis art. 16 ust. 1 pkt 39 nie zawiera zastrzeżenia, że dotyczy on jedynie wierzytelności nieprzedawnionych, to konsekwentnie te same zasady rozliczenia straty powinno stosować się do wszystkich wierzytelności, w tym również tych przedawnionych.

Reasumując WSA uznał, iż bez wątplenia art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy poprzedza jej art. 16 ust. 1 pkt 39, jednak z takiego usytuowania obu przepisów nie można wywodzić wniosku, że skoro w tym pierwszym przepisie jest mowa o wierzytelnościach przedawnionych, to tym samym zostają one wyłączone z pojęcia wierzytelności, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy. Zgodził się tym samym ze Spółką, że przy spełnieniu warunku uznania wierzytelności uprzednio jako przychodu należnego dopuszczalne jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów straty ze zbycia wierzytelności przedawnionych.

2. Interpretacje podatkowe

Czy jednostka organizacyjna jednostki samorządu terytorialnego korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 8 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych?

Muzeum jest samorządową instytucją kultury, posiadającą osobowość prawną, która jest wpisana do Rejestru Instytucji Kultury prowadzonego przez Burmistrza Miasta. Muzeum zawarło umowę kupna-sprzedaży dóbr kultury z osobą fizyczną, w wyniku której nabyto muzealia. Ekspozyty zakupiono w ramach mikroprojektu. Projekt finansowany jest ze środków własnych Muzeum, dofinansowania z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz budżetu państwa. Muzealia stanowiąc będą element stałej wystawy. W przyszłości Muzeum zamierza nabywać kolejne muzealia, które powiększać będą zasób muzealny. Zakupy będą dokonywane zarówno ze środków własnych, jak i z różnego rodzaju dotacji i dofinansowań.

Zwrócono się z pytaniem: czy muzeum, jako jednostka organizacyjna jednostki samorządu terytorialnego korzysta ze zwolnień dla jednostek samorządu terytorialnego zawartych w art. 8 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych?

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 rzeczy i praw majątkowych. Na podstawie art. 4 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, obowiązek podatkowy przy umowie sprzedaży ciąży na kupującym. Stosownie do treści art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, stawki podatku od umowy sprzedaży m.in. rzeczy ruchomych, wynoszą 2%. Zgodnie z art. 8 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zwalnia się od podatku od czynności cywilnoprawnych jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach, muzeum jest jednostką organizacyjną nienastawioną na osiągnięcie zysku, której celem jest gromadzenie i trwała ochrona dóbr naturalnego i kulturalnego dziedzictwa ludzkości o charakterze materialnym i niematerialnym, informowanie o wartościach i treściach gromadzonych zbiorów, upowszechnianie podstawowych wartości historii, nauki i kultury polskiej oraz światowej, kształtowanie wrażliwości poznawczej i estetycznej oraz umożliwianie korzystania ze zgromadzonych zbiorów.

Jak stanowi art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r., muzea mogą być tworzone przez ministrów i kierowników urzędów centralnych, jednostki samorządu terytorialnego, osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Brak jest podstaw do utożsamiania jednostki organizacyjnej, jaką jest muzeum, z osobami prawnymi, jakimi są jednostki samorządu terytorialnego lub Skarb Państwa, tylko z tego względu, że są one utworzone przez te osoby prawne. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych nie wiąże zwolnienia z tego podatku z faktem, że stroną umowy sprzedaży rzeczy i praw majątkowych jest jednostka organizacyjna miasta.

Organ w interpretacji indywidualnej (0111-KDIB4.40 14.214.2017.2.BJ) stwierdził, że umowy sprzedaży podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach. Stosownie do art. 4 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązek podatkowy ciąży na kupującym, tj. Muzeum. Mając na uwadze powyższe należy zatem stwierdzić, iż zarówno w przypadku zawartej umowy

kupna sprzedaży jak i przyszłych umów, jakie będą zawierane w związku z zakupem eksponatów od osób fizycznych, Wnioskodawca jest (będzie) zobowiązany do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych wg stawki 2% podstawy opodatkowania, którą stanowi wartość rynkowa nabytych rzeczy.

Muzeum nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 8 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z tym przepisem od podatku od czynności cywilnoprawnych zwalnia się jednostki samorządu terytorialnego, a nie jednostki organizacyjne tych jednostek.

Opodatkowanie dotacji na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Podatnik, który otrzymał dotację związaną z dokonywaną przez niego dostawą lub świadczeniem usług, stanowiącą pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania określonego świadczenia po cenach obniżonych, musi zapłacić od otrzymanego dofinansowania podatek od towarów i usług.

Opodatkowanie subwencji (dotacji) stanowi wyjątek od zasad ogólnych wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dla określenia, czy dane dotacje (subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze) są czy też nie są opodatkowane istotne znaczenie mają szczegółowe warunki ich przyznawania, określające cele realizowanego w określonej formie dofinansowania. Kryterium uznania dotacji za stanowiącą podstawę opodatkowania opiera się zatem na okoliczności, że dotacja przyznawana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Natomiast dotacje nie dające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (0113-KDIPT1-2.4012.396.2017.1.KT; 1061-IPTPP1.4512.126.2017.1.RG). Włączenie do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze ma miejsce tylko wówczas, gdy jest to dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana bezpośrednio z dostawą towaru lub świadczeniem usługi.

Do podstawy opodatkowania zaliczane są tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym

charakterze, które są bezpośrednio przeznaczone na dofinansowanie konkretnego towaru, czy też konkretnego rodzaju usługi (I FSK 2057/13). Ogólna dotacja uzyskana przez podatnika, nie związana z dostawą towaru lub świadczeniem usługi nie stanowi więc podstawy opodatkowania. W przypadku natomiast, gdy podatnik otrzyma dofinansowanie, które będzie związane z dostawą lub świadczeniem usług, jako pokrycie części ceny konkretnego świadczenia lub rekompensatę z tytułu wykonania określonego świadczenia po cenach obniżonych, płatność taka będzie zaliczana do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Przykładowo, sytuacja taka występuje, gdy gmina - pokrywając koszty zakupu i montażu paneli fotowoltaicznych na domach osób prywatnych

- otrzymała dofinansowanie w ramach EFRR, w wyniku czego późniejsza zapłata za usługę świadczoną przez gminę na rzecz konkretnej osoby (finalnego nabywcy) jest niższa niż gdyby była wykonana bez udzielenia gminie dofinansowania (dofinansowanie zmniejsza wydatki gminy, w efekcie czego dla osoby prywatnej usługa ta jest tańsza).

Konkludując, podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług (dotacje te zwiększają obrót). Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie nie zwiększa podstawy opodatkowania, a tym samym nie podlega opodatkowaniu.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Karty podarunkowe dla pracowników a składki ZUS

Pracodawca jako płatnik składek, w rozumieniu art. 4 pkt 2 lit. a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, nie będzie zobowiązany do uwzględniania w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, świadczenia w postaci przekazania pracownikom kart podarunkowych stanowiących darowiznę na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn. Obowiązek opłacania tych składek od powyższego świadczenia przekazanego pracownikom z okazji jubileuszu nie powstanie.

Powyższe wynika z Interpretacji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, oddział w Lublinie, z dnia 14 lipca 2017 r. (WPI/200000/43/853/2017).

Zgodnie z treścią art. 18 ust. 1 i 2, art. 20 w zw. z art. 4 pkt 9 ww. ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne stanowi przychód w rozumieniu przepisów ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z wyłączeniem wynagrodzenia

za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych.

Stosownie do art. 81 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób.

Natomiast w myśl art. 104 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz art. 29 ust. 1 ustawy o ochronie roszczeń pracowniczych obowiązkowe składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, w przypadku zaistnienia obowiązku ich opłacania, ustala się od wypłat stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe bez stosowania ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Mając powyższe na uwadze, jeżeli przekazana pracownikom darowizna na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn podlega wyłączeniu z opodatkowania tego przychodu u pracowników, a uzyskane przez pracowników przysporzenie nie stanowi przychodu ze stosunku pracy, to na pracodawcy nie będzie ciążył obowiązek obliczania i pobrania zaliczek

na podatek dochodowy od osób fizycznych. Oznacza to, że pracodawca jako płatnik składek nie będzie zobowiązany do uwzględniania w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, świadczenia w postaci przekaza-

nia pracownikom kart podarunkowych stanowiących darowiznę na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Reasumując: obowiązek opłacania składek od wyższych świadczeń przekazywanych pracownikom z okazji jubileuszu nie powstanie.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Transakcja sprzedaży przedsiębiorstwa a przychód wspólnika spółki jawnej

Z tytułu sprzedaży przedsiębiorstwa po stronie wspólnika powstanie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, który winien być opodatkowany podatkiem dochodowym na zasadach właściwych do sprzedaży poszczególnych składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa.

W kwestii ustalenia przychodu z tytułu sprzedaży przedsiębiorstwa wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji nr 0114-KDIP3-1.4011.283.2017.1.MG. Spółka jawna wykonuje działalność leczniczą w postaci usług stomatologicznych. Spółka zamierzała dokonać sprzedaży przedsiębiorstwa w postaci podmiotu leczniczego (centrum stomatologicznego) i wystąpiła o interpretację.

Organ przychylił się do stanowiska Wnioskodawcy, który stwierdził, że z tytułu sprzedaży przedsiębiorstwa po stronie wspólnika spółki jawnej powstanie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, który winien być opodatkowany PIT na zasadach właściwych do sprzedaży poszczególnych składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa (w tym wypadku był to sposób opodatkowania dochodów z zastosowaniem 19% stawki PIT.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o PIT przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o PIT. Zatem w sytuacji sprzedaży przez podat-

nika przedsiębiorstwa, opodatkowaniu podlegać będzie jedynie ta część wynagrodzenia należnego od nabywcy, która proporcjonalnie odpowiada prawu Wnioskodawcy do udziału w zysku spółki jawnej.

Jak ustalić koszty podatkowe ze zbycia akcji nabytych w drodze umowy zamiany?

Za koszt uzyskania przychodu w zakresie zbywanych akcji nabytych w drodze umowy zamiany należy uznać wartość nominalną (równą wartości emisyjnej) „przekazanych” przez obecnego zbywcę udziałów (akcji) w zamian których nabyto zbywane udziały (akcje).

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie regulują wprost zagadnienia sposobu określenia kosztów uzyskania przychodu ze zbycia udziałów (akcji), które zostały nabyte w drodze zawarcia umowy zamiany. W interpretacji indywidualnej z dnia 30 grudnia 2016 r. (2461-IBPB-2-2.4511.915.2016.2.MZA) dotyczącej skutków podatkowych sprzedaży działki nabytej w drodze zamiany Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, że: „(...) Natomiast kosztami uzyskania przychodu są koszty nabycia tego udziału w działce będącej przedmiotem sprzedaży. W przypadku sprzedaży nieruchomości lub prawa nabytego w drodze zamiany, kosztem uzyskania przychodu jest określona w umowie zamiany wartość nieruchomości lub prawa przekazanego na rzecz kontrahenta w zamian za nieruchomość lub prawo będące przedmiotem sprzedaży.”

Z powyższego wynika, że za koszt uzyskania przychodu w zakresie zbywanych akcji nabytych w drodze umowy zamiany należy uznać wartość nominalną (równą wartości emisyjnej) „przekazanych” przez obecnego zbywcę udziałów (akcji), w zamian których nabyto zbywane udziały (akcje).

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Trwale związanie budowli (budynku) z gruntem

W wyroku z dnia 6 kwietnia 2017 r. (II FSK 630/15) NSA wskazał, że przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć takie połączenie danej budowli (budynku) z gruntem, które ma charakter techniczno-użytkowy, uwzględniający z jednej strony związek budynku z podłożem, a z drugiej to, że jako konstrukcja przestrzenna musi oprzeć się czynnikom mogącym zniszczyć jego konstrukcję ustawioną na fundamencie. W wyroku podkreślono, że użyte w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane określenie „trwale związany z gruntem” nie powinno być rozumiane w znaczeniu, o którym mowa w art. 47 § 2 i 3 w związku z art. 48 Kodeksu cywilnego, lecz w znaczeniu językowym.

Sąd w uzasadnieniu wskazał, że przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć takie połączenie danej budowli (budynku) z gruntem, które ma charakter techniczno – użytkowy, uwzględniający z jednej strony związek budynku z podłożem, a z drugiej to, że jako konstrukcja przestrzenna musi oprzeć się czynnikom mogącym zniszczyć jego konstrukcję ustawioną na fundamencie (wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014 r., II FSK 895/12, wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10 z glosą aprobującą R. Dowgiera). Zatem to, czy budynek jest czy nie jest częścią składową gruntu, czy jego właściciel jest dzierżawcą nieruchomości gruntovej na niej położonym, nie ma istotnego znaczenia dla ustalenia, co jest przedmiotem opodatkowania. Skoro określenie „trwale związany z gruntem” nie zostało zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych czy w ustawie – Prawo budowlane, to w świetle utrwalonego orzecznictwa (np. wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002 r., I SA/Gd 1979, uchwała NSA z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99) i piśmiennictwa należało przyjąć jego językowe rozumienie. Oznacza to, że w językowym znaczeniu przez „trwale związanie” rozumieć należy połączenie, które powinno mieć charakter fizyczny, a nie prawny: trwałe związanie oznacza sytuację, w której stosunek normy, zjawisk, itp. łączących się ze sobą, wpływających, oddziałujących na siebie (związek) jest odporny na działanie czynników zewnętrznych.

Z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Skoro budynek jest obiektem budowlanym i powołany przepis nie wymaga, by był on częścią składową gruntu, to oznacza to, że może on być odrębnym przedmiotem opodatkowania – jako odrębny od gruntu przedmiot własności.

Odnosząc się do glosy aprobującej R. Dowgiera można w odniesieniu do budynku rozważyć kilka sytuacji:

- a) właściciel gruntu i budynku to ta sama osoba;
- b) budynek wzniesiono na cudzym gruncie (który nie jest własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) i nie stanowi on części składowej gruntu;
- c) budynek został wzniesiony na cudzym gruncie (który nie jest własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) i stanowi on część składową gruntu;
- d) budynek został wzniesiony na gruncie, który stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

W pierwszym przypadku, skoro jeden podmiot ma tytuł prawny do budynku i gruntu (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy i art. 3 pkt 1 i 2 Prawa budowlanego), to obowiązek podatkowy będzie ciążył na nim, w przypadku obu tych przedmiotów opodatkowania.

W drugim przypadku podatek od gruntu powinien płacić właściciel gruntu i jest w tym zakresie podatnikiem zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy, zaś w zakresie budynku niestanowiącego części składowej gruntu - a więc będącego odrębnym podmiotem własności w znaczeniu prawnocywilistycznym - obowiązek podatkowy będzie spoczywał na właścicielu budynku.

W sytuacji trzeciej, budynek jako część składowa gruntu jest własnością właściciela gruntu i niezależnie od postanowień umownych, które nie mogą modyfikować obowiązku podatkowego, podatnikiem obu tych przedmiotów opodatkowania będzie właściciel.

W przypadku czwartym należy uwzględnić treść art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy. Wówczas podatnikiem podatku

od nieruchomości będzie posiadacz nieruchomości lub ich części, albo obiektów budowlanych lub ich części, o ile posiadanie wynikać będzie z umowy lub nawet gdy będzie posiadaniem bezumownym (bez tytułu prawnego).

W tym przypadku posiadacz budynku będzie obowiązany płacić podatek od nieruchomości nie tylko od budynku, ale i od gruntu - chyba że budynek będzie częścią składową gruntu. W tym przypadku tytuł prawny do posiadania gruntu (np. dzierżawa) będzie obejmował

także części składowe gruntu, a te nie mogą być przedmiotem odrębnego od gruntu posiadania, zwłaszcza posiadania samoistnego, chyba że stanowią odrębną własność.

Reasumując, należy przyjąć, że użyte w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego określenie „trwale związany z gruntem” nie powinno być rozumiane w znaczeniu, o którym mowa w art. 47 § 2 i 3 w związku z art. 48 Kodeksu cywilnego, lecz w znaczeniu językowym.

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 przestępstw związanych z używaniem nierzetelnych faktur VAT.

Instytut Studiów Podatkowych od wielu lat świadczy usługi związane z audytem podatkowym, a zwłaszcza weryfikacji ewidencji i deklaracji VAT-7 i VAT-7K przed ich złożeniem przez podatników. W związku z powyższym oferujemy usługę weryfikacji okresowej:

- kolejnych deklaracji podatkowych (podatek należny i podatek naliczony),
 - prowadzonych ewidencji dla potrzeb sporządzenia tych deklaracji,
 - posiadanych dokumentów źródłowych za dany okres podatkowy
- celem uniknięcia ryzyka odpowiedzialności podatkowej, karnoskarbowej i karnej.

Ta weryfikacja będzie następowała **każdorazowo przed złożeniem poszczególnych deklaracji** przez podatnika. Usługa weryfikacji może być prowadzona w siedzibie podatnika, obsługującym je biurze rachunkowym lub na podstawie dokumentacji przekazanej w formie elektronicznej. Czas realizacji od 3 do 5 dni w zależności od ilości dokumentów. Cena usługi uzależniona jest od pracochłonności, a zwłaszcza ilości audytowanych dokumentów.

W przypadku pytań bądź wątpliwości pozostają do Państwa dyspozycji: Pan Andrzej Sarna, Dyrektor Działu Marketingu, tel. (22) 517 30 86, andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl, Pani Agata Strocka, starszy specjalista w Dziale Audytu Podatkowego, tel. (22) 517 30 69, agata.strocka@isp-modzelewski.p oraz Pani Katarzyna Wawrzonkiewicz, specjalista w Biurze Obsługi Polis Podatkowych, tel. (22) 517 30 76, katarzyna.wawrzonkiewicz@isp-modzelewski.pl.

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

Zarząd		Działy
<p>prof. dr hab. Witold Modzelewski prezes zarządu radca prawny doradca podatkowy nr 00001 tel. (22) 517 39 99 e-mail: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. (22) 517 30 94 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Edukacji Jarosław Skonecki dyrektor tel. (22) 517 30 60 wew. 114 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p>
<p>Renata Janiec-Modzelewska wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 00777 tel. (22) 517 30 60 e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. (22) 517 30 60 wew. 135 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Marketingu Andrzej Sarna specjalista d/s Marketingu tel. (22) 517 30 86 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p>
<p>Jerzy Bielawny wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. (22) 870 41 68 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Departament Podatków Bezpośrednich i Majątkowych Jacek Pyssa tel. (22) 517 30 78 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Wydawnictw Robert Fajkowski kierownik tel. (22) 517 30 99 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p>
	<p>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych Anna Żarkowska dyrektor biura tel. (22) 810 36 73, 810 87 80 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Audytu Podatkowego Agata Strocka konsultant podatkowy tel. (22) 517 30 69 e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl</p>

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

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

Departamenty

Departament Audytu

Jerzy Lewandowski
Wiceprezes Zarządu
Biegły Rewident Nr ew. 2219
tel. + 48 22 517 30 70
e-mail: jerzy.lewandowski@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Finansowo-Księgowej

Elżbieta Cajs
Zastępca Kierownika Departamentu Obsługi Finansowo-Księgowej
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 233
e-mail: elzbieta.cajs@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Kadrowo-Płacowej

Alicja Antos
Główny Specjalista ds. Kadr i Płac/Księgowa
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 238
e-mail: alicja.antos@isp-modzelewski.pl

Departament Doradztwa Podatkowego

Renata Janiec-Modzelewska
Prezes Zarządu
Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777
tel. + 48 22 517 30 70
e-mail: renata.janiec-modzelewski@isp-modzelewski.pl

Oddziały Instytutu Studiów Podatkowych

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