



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH

MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 29 września 2017 r. do dnia 2 października 2017 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Limit w wysokości 100 tys. zł rocznie dla przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy i poddzierżawy

Zgodnie z założeniami przyjętymi przez Ministerstwo Finansów, w ramach projektowanej nowelizacji w zakresie podatków dochodowych od osób prawnych i osób fizycznych (projekt ustawy 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 się wprowadzenie limitu w wysokości 100 tys. zł rocznie dla przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy i poddzierżawy, dla podmiotów dotychczasowo korzystających ze zryczałtowanej formy opodatkowania, uzyskujących dochody z takiej formy działalności. Przekroczenie limitu kwotowego w wysokości 100 tys. zł w ciągu roku uniemożliwiłoby podatnikowi zastosowanie stawki 8,5% w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. W takiej sytuacji osobom fizycznym świadczącym usługi najmu (podnajmu) lub dzierżawy (poddzierżawy) nieruchomości o charakterze prywatnym, tj. poza zakresem działalności gospodarczej, pozostawałaby opodatkowanie wynikające z zasad ogólnych, tzn. według skali podatkowej (z wykorzystaniem stawek 18% oraz 32%). Zdaniem projektodawców takie rozwiązanie ma spowodować ograniczenie korzystania z preferencyjnej formy opodatkowania przez podatników, dla których odpłatny wynajem nieruchomości stanowi główne bądź jedyne źródło dochodów.

W odpowiedzi na Interpelację nr 14454 do ministra finansów w sprawie wprowadzenia limitu na zyski z wynajmowanych mieszkań podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów wskazał, że „(...) wyłączenie z opodatkowania w formie zryczałtowanej podatników uzyskujących przychody przekraczające ten limit generalnie nie może być utożsamiane z podwyżką podatków. Z analizy danych ze składanych zeznań PIT-28 za lata 2015-2016 wynika bowiem, iż 98% podatników uzyskujących przychody z najmu deklarowało przychody niższe niż 100 000 zł rocznie. Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy

wprowadzenie limitu przychodów z najmu uprawniającego do wyboru opodatkowania w formie ryczałtu ma na celu możliwość stosowania tej formy przez podatników, dla których uzyskiwanie przychodów z najmu stanowi dodatkowe źródło utrzymania.

Odnosząc się do poruszonej (...) kwestii możliwości unikania opodatkowania przychodów z najmu, zwracam uwagę, że ograniczenie to dotyczyć będzie niewielkiej grupy podatników (2%), których przychody przekraczały 100 000 zł (średni przychód tej grupy 2 201 000 zł). Wydaje się zatem mało prawdopodobne, aby podatnicy ci byli zainteresowani ukrywaniem swoich przychodów.”

Nowe deklaracje akcyzowe

Od dnia 1 października 2017 r. obowiązywać będzie rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie wzorów deklaracji uproszczonej dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzspółnotowego. W rozporządzeniu tym określono dwie odrębne deklaracje uproszczone dla podatku akcyzowego – AKC-U/A dla wyrobów akcyzowych oraz AKC-U/S dla samochodów osobowych. Obecnie funkcjonuje jedynie deklaracja uproszczona (AKC-U).

W ocenie projektodawców zmiany te mają utrudnić zaniżanie podstawy opodatkowania w odniesieniu do nabywanych wewnątrzspółnotowo samochodów osobowych. Uszczegółowienie podawanych w deklaracji informacji dotyczących zadeklarowanego pojazdu oraz osoby reprezentującej podatnika umożliwi już na etapie przyjęcia deklaracji szybszą weryfikację wskazanych danych.

W uzasadnieniu projektu wskazano: „Projekt rozporządzenia w sprawie wzorów deklaracji uproszczonej dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzspółnotowego został sporządzony w związku z występującymi nieprawidłowościami w zakresie opodatkowania akcyzą samochodów osobowych, polegającymi na zaniżaniu podstawy opodatkowania nabywanych wewnątrzspółnotowo samochodów osobowych, głównie tych o pojemności silnika powyżej 2000 cm³”.

Z dotychczasowych deklaracji w formie papierowej podatnicy mogą korzystać do dnia 31 grudnia 2018 r.



Barbara Głowacka

Prawnik, Doradca Podatkowy nr wpisu 12538

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, słuchaczka Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego. W Instytucie Studiów Podatkowych pracuje od 2008 r. Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu podatku od towarów i usług oraz pomocy publicznej. Odpowiedzialna za sporządzanie opinii prawno-podatkowych, pism procesowych oraz przeprowadzanie audytów podatkowych. Współautorka publikacji książkowych m.in. kolejnych wydań komentarza do podatku od towarów i usług oraz komentarza do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości, a także autorka wielu artykułów o tematyce podatkowej.

2) Zdaniem eksperta

Skutki na gruncie podatku dochodowego nabycia przez przedsiębiorcę nieruchomości w zamian za należności pieniężne

Ocenę skutków na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych nabycia nieruchomości w miejsce przysługującej należności należy rozpocząć od analizy art. 453 Kodeksu cywilnego.

Z mocy art. 453 Kodeksu cywilnego wynika, że jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa. Z przepisu tego wynika, że dłużnik za zgodą wierzyciela może dla zwolnienia się z zobowiązania spełnić inne świadczenia (datio in solutum). Uregulowana w tym przepisie instytucja świadczenia w miejsce wypełnienia/wykonania (datio in solutum) stanowi wyjątek od zasady realnego wykonania zobowiązań cywilnych, znajdujących podstawę w zasadzie swobody umów. Skutkiem datio in solutum jest wygaśnięcie pierwotnego

zobowiązania. Celem datio in solutum jest wygaśnięcie istniejących pomiędzy stronami zobowiązań poprzez spełnienie przez dłużnika świadczenia innego niż określone w treści pierwotnej umowy, na co wierzyciel musi się zgodzić.

W wyniku spełnienia przez dłużnika innego świadczenia w miejsce świadczenia pieniężnego dojdzie do wystąpienia po stronie wierzyciela przychodu podatkowego. Istotnym jest jednak właściwa kwalifikacja uzyskanego przychodu do odpowiedniego źródła przychodów, bowiem ma to fundamentalne znaczenie dla prawidłowego jego opodatkowania. Spełnienie innego świadczenia w miejsce świadczenia pieniężnego powoduje po stronie wierzyciela powstanie przychodu podatkowego. Przykładowo w zakresie otrzymania kary umownej przez przedsiębiorcę przychód powstanie stosownie do art. 14 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Barbara Głowacka
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Zastosowanie stawki 0 % do dostawy towarów przy zwrocie VAT podróżnym w systemie TAX FREE

W prawomocnym wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. (I FSK 2030/15) NSA odniósł się do zasad stosowania stawki 0 % do dostawy towarów przy zwrocie VAT podróżnym w systemie TAX FREE, przewidzianym w art. 126-130 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej określanej jako: „ustawa”).

System TAX FREE stosowany jest wobec podróżnych będących osobami fizycznymi, niemających miejsca zamieszkania na terytorium UE. Podróżni ci mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, jeśli w stanie nienaruszonym towary te wywożą poza terytorium UE w bagażu osobistym. W stanie faktycznym sprawy rozpatrywanej przez NSA Spółka, która prowadziła działalność gospodarczą polegającą m.in. na sprzedaży sprzętu elektronicznego, w tym z zastosowaniem systemu TAX FREE, wystąpiła o wydanie interpretacji indywidualnej z uwagi na obawy związane z tym, że towar nabywany jest od niej również przez pełnomocników, posiadających pełnomocnictwo w formie pisemnej, w imieniu podróżnego, możliwe jest zaś wystąpienie sytuacji, że kilka osób, posiadających pełnomocnictwa, zakupi towar dla kilkunastu osób, które będą oczekiwać na granicy, aby ten towar odebrać i go wywieźć na Ukrainę. W myśl regulacji obowiązujących na Ukrainie (ustawa nr 374 Celnego Kodeksu Ukrainy) każdy obywatel może bowiem wwieźć do kraju bez obciążeń celnych towar do 500 Euro (lub ekwiwalent 500 euro) i wadze nieprzekraczającej 50 kg w bagażu osobistym.

Spór w sprawie sprowadzał się do odpowiedzi, czy w świetle art. 126-130 ustawy sprzedawca towarów w systemie TAX FREE jest obowiązany do kontrolowania, czy nabywane przez podróżnego towary mają przeznaczenie handlowe, a w konsekwencji, czy w przypadku stwierdzenia takiego przeznaczenia ma obowiązek odmówić sprzedaży w ramach procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy. Spółka uznała, że

skoro podróżny upoważnił daną osobę do zakupu na jej rzecz towaru, przedstawił wcześniej swój paszport i dokument MGR oraz dokonano wywozu towaru ze Wspólnoty, to Spółka jest uprawniona do stosowania stawki 0 % i nie ma obowiązku kontrolowania przeznaczenia towarów.

Organ wydający w tej sprawie interpretację, przy akceptacji wyrażonej w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 7 lipca 2015 r., w sprawie I SA/Rz 403/15 – stwierdził jednak, że taki obowiązek spoczywa na sprzedawcy, co oznacza, że z uwagi np. na ilość wywożonych towarów, bądź częstotliwość zakupów wskazującą na ich handlowe przeznaczenie, sprzedawca nie powinien stosować procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy oraz stawki podatku w wysokości 0%, tylko stosować zasady ogólne dotyczące eksportu towaru. Organ interpretacyjny, a także Sąd pierwszej instancji przyjął zatem, że sprzedawca, który wbrew ciężącemu na nim - zdaniem organu podatkowego - obowiązkowi weryfikacji charakteru sprzedaży na rzecz podróżnego, sprzeda temu podmiotowi towary o przeznaczeniu handlowym, nie ma prawa do stawki 0 % z tytułu zastosowania procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy.

NSA, w prawomocnym wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. (I FSK 2030/15), uwzględnił skargę kasacyjną wniesioną przez Spółkę od powołanego wyroku Sądu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu wyroku NSA podkreślił w szczególności, że skoro w art. 126 ust. 1 ustawy ustanowiono prawo podróżnych do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nich poza terytorium Wspólnoty w bagażu osobistym, to warunkiem zwrotu podatku podróżnemu jest, aby podmiot ów wywiózł ten sam towar, który uprzednio nabył i aby przy wywozie towar był - w ramach bagażu osobistego - w stanie nienaruszonym. Stwierdzenia, czy istotnie stan towaru jest nienaruszony, a więc taki, w jakim wywożony towar został wcześniej zakupiony u sprzedawcy, dokonuje funkcjonariusz celny przed potwierdzeniem wywozu towarów w systemie TAX

FREE stosownymi pieczęciami. Przeprowadza on bowiem rewizję towaru pod względem jego tożsamości i nienaruszalności, a tym samym prawidłowości jego wywozu w ramach procedury szczególnej, o której mowa w art. 126-130 ustawy, w tym co do warunków bagażu osobistego, a tym samym - określenia ich charakteru w aspekcie przeznaczenia, a także częstotliwości dokonywania wywozu, wynikającej z danych posiadanych przez organy służby granicznej. Stwierdzenie przez funkcjonariusza, że te obiektywne kryteria dotyczące wywożonych towarów w ramach wzmiankowanej procedury szczególnej wskazują na handlowe ich przeznaczenie, wyklucza potwierdzenie wywozu w ramach tej procedury poprzez przystawienie na dokumencie TAX FREE stempla „VAT-ZWROT” oraz pieczęci „Polska-Cło”. Jednocześnie NSA wskazał, że ustawodawca w żadnym przepisie nie nałożył podobnych obowiązków kontrolnych na sprzedawców. Sprzedawcy wszak nie mają ani prawnych, ani nawet faktycznych możliwości weryfikowania celu, w jakim podróżny nabywa dany towar i z jaką czyni to częstotliwością.

Reasumując NSA ocenił, że otrzymanie przez sprzedawcę dokumentu TAX FREE z urzędowym potwierdzeniem urzędu celnego prawidłowości - pod względem formalnym i materialnym - wywozu sprzedanego towaru poza terytorium Unii Europejskiej, jest dla niego gwarancją legalności żądania zwrotu podatku od towarów i usług oraz zastosowania, na podstawie art. 129 ust. 1 ustawy stawki 0% do dostawy towaru, od których dokonano zwrotu podatku podróznemu. Możliwość zastosowania na podstawie art. 129 ust. 1 ustawy wskazanej stawki 0% przez sprzedawcę do dostawy towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróznemu w systemie TAX FREE, nie jest przy tym uzależniona od weryfikacji przez niego przeznaczenia sprzedawanych podróznemu towarów. Sprzedawca ów w świetle art. 127 ustawy nie jest bowiem do dokonywania takiej weryfikacji ani obowiązany, ani też - na podstawie jakichkolwiek przepisów - uprawniony.

Odszkodowanie po nieprzystąpieniu do umowy przyrzeczonej a zwolnienie z podatku dochodowego

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 maja 2017 r., sygn. II FSK 1074/15, uznał, że zaliczka, która została zatrzymana tytułem odszkodowania po nieprzy-

stąpieniu do umowy przyrzeczonej, nie jest zwolniona z podatku dochodowego.

Organ określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie blisko 450 tys. zł. Jak się okazało, podatnik zawarł z pewną firmą umowę przedwstępną sprzedaży niezabudowanej nieruchomości gruntowej. Cena sprzedaży działek została ustalona na kwotę nieco ponad 5,5 mln zł, natomiast w ciągu 7 dni od dnia jego podpisania kupujący został zobowiązany do uiszczenia na rzecz sprzedającego 1,4 mln zł tytułem zaliczki. W razie nieprzystąpienia przez zobowiązanego do zakupu do przyrzeczonej umowy sprzedaży w określonym terminie, zaliczka miała przepaść na rzecz zobowiązanego do sprzedaży tytułem odszkodowania. Spółka jednak zaliczki nie wpłaciła, a umowa wygasła. Strony podpisały jeszcze raz umowę przedwstępną na zakup gruntów. Tym razem kwota zaliczki wpłynęła na konto podatniczki. Spółka jednak do przyrzeczonej umowy nie przystąpiła, a zaliczka została zatrzymana tytułem odszkodowania. Podatniczka z tego tytułu nie rozliczyła się z organem w złożonym zeznaniu podatkowym. Twierdziła m.in., że w sprawie zastosowanie będzie miał art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jej zdaniem wystarczające było ustalenie, że na podstawie przepisów prawa cywilnego rangi ustawowej otrzymane zostało odszkodowanie. Twierdziła, że w sprawie strony poddały się rygorom przepisów właściwych wynikających z Kodeksu Cywilnego. Ponadto wskazała, że gdyby, co w sprawie istotne, doszło do sprzedaży gruntu rolnego (a więc nie nastąpiłaby utrata korzyści), przychód taki byłby zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, dlatego też odszkodowanie za utracone korzyści będzie również korzystało ze zwolnienia.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie można tu stosować art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g oraz art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ odszkodowanie powiązane było źródłowo z odpowiedzialnością kontraktową. Źródłem wypłaty odszkodowania była umowa cywilnoprawna, a nie przepisy ustaw lub rozporządzeń wydanych na podstawie odrębnych ustaw. W sprawie nie znajdowało zastosowania zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

2. Interpretacje podatkowe

Czy opłaty za ogrzewanie ponoszone przez osobę najmującą lokal mieszkalny są opodatkowane podatkiem od towarów i usług?

Ponoszone przez najmującego wydatki dotyczące ogrzewania lokalu (gdy korzystający z lokalu nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą mediów) stanowią wraz z czynszem zapłatę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z tytułu świadczenia usług najmu na rzecz najemców i podlegają zwolnieniu z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy.

Zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, 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. Oznacza to, że podmiot świadczący (sprzedający) daną usługę nabytą we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, traktowany jest najpierw jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi. Przeniesienie ciężaru kosztów na inną osobę nie może być zatem w żaden inny sposób potraktowane niż jako świadczenie usługi w tym samym zakresie.

Równoległe ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi lub zwolnienie od podatku. Stosownie do treści art. 43 ust. 1 pkt 36 przedmiotowej ustawy - zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Przy zawieraniu umowy najmu lokalu mieszkalnego strony określają, co jest przedmiotem dostawy/świadczenia. Jeżeli przedmiotem transakcji jest usługa najmu lokalu, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej transakcji w przypadku, gdy wynajmujący wyposaża przedmiot najmu w dodatkowe elementy (np. centralne ogrzewanie), ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (np. woda, odprowadzenie ścieków, energia elektryczna, centralne ogrzewanie). Wyliczenie elementów składowych wykonanej usługi ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych elementów zawartych w tym wyliczeniu (dla celów podatkowych).

Konkludując, w przypadku gdy korzystający z lokalu nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą ogrzewania, wydatki na ogrzewanie są elementem świadczenia należnego z tytułu umowy najmu lokalu, stanowią zatem - wraz z czynszem - zapłatę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z tytułu świadczenia usług najmu. W takim przypadku najem pozostaje usługą złożoną z różnych świadczeń, prowadzących do realizacji określonego celu - najmu nieruchomości. Świadczenie to jest nierozdzielnie związane z usługą najmu, jako konieczne do korzystania z części budynku, mające w stosunku do niej charakter poboczny. Usługa pomocnicza, taka jak zapewnienie ogrzewania, nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej (IPPP1/443-133/14-2/AS).

Podsumowując; ponoszone przez najmującego wydatki dotyczące ogrzewania lokalu (gdy korzystający z lokalu nie ma zawartej umowy bezpośrednio z dostawcą mediów) stanowią wraz z czynszem zapłatę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z tytułu świadczenia usług najmu na rzecz najemców. Należy przy tym wskazać, że usługi te opodatkowane są według zasad właściwych dla świadczonych usług najmu lokali, tj. w przypadku najmu lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe zastosowanie znajdzie zwolnienie z podatku od towarów i usług, stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 36 tej ustawy.

Wydatki na nasadzenie drzew na terenie należącym do Gminy nie zwiększają wartości początkowej środka trwałego

Zgodnie z obowiązującym art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Natomiast ust. 6 tego artykułu stanowi, że kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16. Z kolei w myśl art. 16g ust. 1 pkt 2 tejże ustawy za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-14, uważa się w razie wytworze-

nia we własnym zakresie koszt wytworzenia. Ponadto w myśl ust. 4 tego artykułu za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

W związku z powyższym powstały wątpliwości, czy wydatki poniesione na nasadzenie drzew na terenie Gminy stanowią wprost koszty uzyskania przychodów, czy powinny one zwiększyć wartość inwestycji i dopiero odpisy amortyzacyjne z tytułu jej zużycia mogą stanowić koszt uzyskania przychodu. W interpretacji indywidualnej z dnia 11 września 2017 r. (0111-KDIB2-1.4010.160.2017.1.ZK) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że tego typu wydatki mogą stanowić koszt uzyskania przychodu i nie zwiększają wartości inwestycji. Jak stwierdził organ, odnosząc się do art. 16g ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Cytowana definicja ma charakter otwarty. Ustawodawca obejmuje pojęciem kosztu wytworzenia środka trwałego wszelkie koszty, których poniesienie jest związane bezpośrednio z realizacją inwestycji. Oceniając dany wydatek pod kątem możliwości uznania go za element wartości początkowej wytwarzanego we własnym zakresie środka trwałego, należy zatem zbadać, czy stanowi on element procesu wytwarzania tego składnika majątku podatnika.

W szczególności, do wartości składających się na koszt wytworzenia środka trwałego należą:

- wartość - w cenie nabycia - rzeczowych składników majątku zużytych do wytworzenia środków trwałych, tj. przede wszystkim materiałów, z których został wykonany środek trwały,
- wartość - w cenie nabycia - wykorzystanych usług obcych zużytych do wytworzenia środków trwałych, tj. zarówno usług polegających na samym wytwarzaniu środka trwałego, czyli przede wszystkim jego budowie, jak i innych usług niezbędnych do wytworzenia i uczynienia tego składnika majątku

zdatnym do używania, np. kosztów prac geologicznych niezbędnych do uzyskania pozwolenia na budowę, usług projektowych, usług inżynierskich, doradztwa finansowego i prawnego związanego z prowadzoną inwestycją, kosztów sporządzenia dokumentacji przetargowej, kosztów niezbędnych ekspertyz obiektów budowlanych,

- koszty wynagrodzeń wraz z pochodnymi, tj. przede wszystkim koszty wynagrodzeń dla pracowników zatrudnionych przy realizacji inwestycji.

Użycie przez ustawodawcę zwrotu, że do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się także „inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych” oznacza, że katalog wydatków poniesionych w związku z wytworzeniem środka trwałego powiększających jego wartość początkową jest otwarty, co wskazuje na to, że mieszczą się w nim również inne, nie wymienione wprost koszty, które będą miały wpływ na wartość początkową danego składnika majątku. Zatem, powyższy zwrot oznacza wydatki, które są ponoszone w wyniku podjęcia procesu wytwarzania środka trwałego. Wydatkami takimi są koszty, co do których nie ma wątpliwości, że nie wystąpiłyby, gdyby podatnik nie wytwarzał we własnym zakresie środka trwałego. Do kosztów wytworzenia należy zaliczyć również wydatki poniesione we wczesnym stadium procesu inwestycyjnego w celu stworzenia warunków do prowadzenia inwestycji, bez których nie doszłoby do wytworzenia środka trwałego.

Z powyższego wynika, że decydujące znaczenie dla zaliczenia określonego wydatku jako kosztu wytworzenia środka trwałego ma możliwość powiązania danego wydatku z konkretnym przedsięwzięciem inwestycyjnym, czyli wytwarzaniem środkiem trwałym. Wszelkie wydatki pozostające w związku z wytworzeniem środka trwałego mają wpływ na jego koszt wytworzenia. Koszt ten zarazem stanowi o wartości początkowej środka trwałego, od której dokonuje się następnie odpisów amortyzacyjnych”.

W związku z powyższym Dyrektor KIS stwierdził, że wydatki zostały poniesione w związku z realizowaną inwestycją, to drzewa posadzone na terenie stanowiącym własność Gminy i nie zwiększają wartości początkowej środka trwałego (nie mieszczą się w katalogu wydatków stanowiących koszt jego wytworzenia). W konsekwencji stanowią one pośredni koszt uzyskania przychodu.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Dodatek do zasiłku rodzinnego

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 5 maja 2017 r. o sygn. akt IV SA/Po 134/17 uznał, że dodatek z tytułu opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego w celu sprawowania opieki nad więcej niż jednym dzieckiem urodzonym podczas jednego porodu przysługuje do zasiłku rodzinnego na każde z tych dzieci.

Sprawa dotyczyła kobiety, która wystąpiła do wójta gminy o przyznanie jej dodatku do zasiłku rodzinnego z tytułu opieki nad dziećmi w czasie korzystania przez nią z urlopu wychowawczego. Poinformowała, że podczas jednego porodu urodziła dwoje dzieci. Pracodawca udzielił jej urlopu wychowawczego na dzieci na 2 lata.

Wójt przyznał kobiecie zasiłki rodzinne na każde z dzieci oraz dodatek do zasiłku rodzinnego z tytułu opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego w wysokości 400 zł miesięcznie, czyli tylko na jedno dziecko.

Prokurator zaskarżył tę decyzję.

Zgodnie z art. 8 pkt 2 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych do zasiłku rodzinnego przysługuje dodatek z tytułu opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego. Natomiast w myśl art. 10 ust. 1 ustawy dodatek z tytułu opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego przysługuje matce lub ojcu, opiekunowi faktycznemu dziecka albo opiekunowi prawnemu dziecka, jeżeli dziecko pozostaje pod jego faktyczną opieką, uprawnionemu do urlopu wychowawczego, nie dłużej jednak niż przez okres:

- 24 miesięcy kalendarzowych;

- 36 miesięcy kalendarzowych, jeżeli sprawuje opiekę nad więcej niż jednym dzieckiem urodzonym podczas jednego porodu;
- 72 miesięcy kalendarzowych, jeżeli sprawuje opiekę nad dzieckiem legitymującym się orzeczeniem o niepełnosprawności albo o znacznym stopniu niepełnosprawności.

Na tle wykładni i stosowania tych przepisów przez sądy administracyjne doszło w orzecznictwie do rozbieżności, czy w sytuacji urodzenia więcej niż jednego dziecka podczas jednego porodu dodatek przewidziany w art. 8 pkt 2 w związku z art. 10 ust. 1 ustawy przysługuje uprawnionemu do urlopu wychowawczego na każde z dzieci, czy też w takiej sytuacji przysługuje jeden dodatek.

Rozstrzygnięcia spornego zagadnienia dokonał Naczelny Sąd Administracyjny, który w uchwale siedmiu sędziów z dnia 26 czerwca 2014 r. sygn. akt I OPS 15/13, publ. CBOSA) wskazał, że dodatek z tytułu opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy, w przypadku korzystania z urlopu wychowawczego w celu sprawowania opieki nad więcej niż jednym dzieckiem urodzonym podczas jednego porodu, przysługuje do zasiłku rodzinnego na każde z tych dzieci.

Z tych też względów uznać należało, że Wójt dokonał błędnej wykładni art. 8 pkt 2 w zw. z art. 10 ust. 1 ustawy, przyznając dodatek do zasiłku rodzinnego z tytułu opieki nad dzieckiem w okresie korzystania z urlopu wychowawczego tylko na jedno dziecko, w sytuacji gdy z akt sprawy wynika jednoznacznie, że dwoje dzieci, na które Wójt przyznał zasiłek rodzinny, urodziło się w tym samym dniu.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

W zakresie aportów dokonywanych z agio w latach 2014-2016 organy podatkowe nie mogą ingerować w określoną wartość agio

W dniu 25 lipca 2017 r. NSA wydał ważny wyrok w sprawie możliwości ingerencji w nominalną wartość obejmowanych udziałów: Sąd wskazał, że w przypadku udziałów lub akcji o wartości nominalnej niższej niż rynkowa, objętych przez spółkę w latach 2014 – 2016, organy nie mają możliwości ingerowania w wartość nominalną udziałów.

Istota sporu sprowadzała się do rozstrzygnięcia kwestii, czy w sytuacji gdy wartość rynkowa wnoszonych do spółki kapitałowej udziałów będzie wyższa od wartości nominalnej obejmowanych udziałów, skarżąca osiągnie, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7, przychód w wysokości wartości nominalnej obejmowanych udziałów lub akcji. Innymi słowy spór w niniejszej sprawie koncentruje się wokół możliwości „odpowiedniego” zastosowania przez organy podatkowe przepisów art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p. na podstawie odesłania zawartego w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. oraz do wykładni określenia „nominalna wartość udziałów/akcji”.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, „odpowiednie” zastosowanie art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p., o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., nie oznacza możliwości ingerowania przez organ podatkowy w wartość nominalną obejmowanych przez spółkę udziałów. Wartość ta jest wielkością stałą i wynika z umowy lub aktu założycielskiego spółki, a zatem działania polegające na wezwaniu stron umowy do odmiennego jej określenia nie byłyby dopuszczalne. Kodeks spółek handlowych wprowadza ograniczenia w zakresie obejmowania udziałów poniżej ich wartości nominalnej (art. 154 § 3 k.s.h.), natomiast samo określenie tej wielkości należy do decyzji wspólników i nie ma w przepisach prawa handlowego unormowania, które obligowałyby wspólników do ukształtowania wartości nominalnej udziału w wysokości równej wartości rynkowej przedmiotu aportu. Jak wskazał w wyroku Sąd, z treści art. 14 ust. 1 zd. 2 i ust. 3 u.p.d.o.p. wynika, że ustalenie wartości rynkowej odnosi się do wartości przedmiotu zbycia. Tym samym określenie wartości rynkowej dotyczyć będzie wartości aportu, a nie wartości obejmowanych udziałów lub akcji.

Przesądzenie, że możliwe jest określenie przychodu z tytułu objęcia udziałów lub akcji w wysokości innej niż nominalna wartość udziałów lub akcji, nie oznaczało jeszcze, że art. 14 ust. 1-3 miały mieć zastosowanie w przedstawionym przez spółkę zdarzeniu przyszłym. Wynika z niego jednoznacznie, że wartość rynkowa aportu będzie wyższa niż nominalna wartość udziałów lub akcji objętych w zamian, jednak nadwyżka ta zostanie ujawniona i przekazana na kapitał zapasowy. Wobec tego nie zaistniały przesłanki pozwalające na stwierdzenie, że wartość przychodu winna zostać określona przez organy w wysokości innej niż nominalna wartość udziałów. W szczególności organ wydający interpretację winien uwzględnić niemożność objęcia udziałów lub akcji poniżej wartości nominalnej (wynikająca z art. 154 § 3 i art. 309 § 1 k.s.h.) i konieczność przekazania nadwyżki ceny ponad wartość nominalną udziału lub akcji na kapitał zapasowy w ramach uzasadnionej przyczyny, dla której wartość wniesionego aportu odbiega od wartości nominalnej udziału lub akcji. Zauważyć bowiem należy, iż ustawodawca uregulował podatkowe konsekwencje przekazania części aportu na kapitał zapasowy. Jeżeli wyrażona w cenie określonej w umowie wartość wnoszonego aportem do spółki kapitałowej wkładu odbiegałaby w sposób znaczny oraz bez uzasadnionej przyczyny od wartości rynkowej aportu, wówczas organ podatkowy miałby podstawę do weryfikacji rzeczywistej wartości wkładu. Przyjąć więc należy, że zastosowanie art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p. „odpowiednio” oznacza, iż organ, przy spełnieniu przesłanek z art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.p., mógłby badać przyjętą w umowie wartość rynkową przedmiotu aportu. Podkreślenia wymaga jednak, że zastosowanie omawianej regulacji znalazłoby zastosowanie na etapie wniesienia do spółki kapitałowej aportem praw majątkowych lub rzeczy, nie zaś do określenia prawidłowej wielkości udziałów obejmowanych w zamian za aport niepieniężny

Jak wskazał w omawianym wyroku Sąd, powołanie się przez sąd pierwszej instancji na wyrok NSA z 9 grudnia 2014 r., II FSK 2591/12 nie mogło odnieść należytego skutku, gdyż odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 14 u.p.d.o.p. dotyczy tylko oszacowania rynkowej wartości aportu. Zatem uprawnienie to nie odnosi się do możliwości szacowania przychodu po stronie podmiotu

wnoszącego aport, w sytuacji gdy zastosowane zostanie tzw. agio, to znaczy gdy część wartości wkładu niepieniężnego przeniesiona zostanie na kapitał zapasowy spółki, do której aport wniesiono. Możliwość szacowania przychodu w wysokości innej niż wartość nominalna objętych udziałów byłoby możliwe jedynie w przypadku, gdy przedmiot aportu niepieniężnego nie zostałby wyceniony według wartości rynkowej. Treść art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. i odwołanie się w nim bezpośrednio do

wartości nominalnej obejmowanych udziałów pozwala uznać, iż brak jest podstaw do szacowania wysokości przychodu wnoszącego aport w sytuacji, gdy aport ten zostanie wyceniony według wartości rynkowej, zaś nadwyżka wynikająca z różnicy pomiędzy wyceną aportu oraz nominalną wartością obejmowanych udziałów przekazana zostanie na kapitał zapasowy spółki. W sprawie zaś udziały zostały wniesione zgodnie z ich wartością rynkową.

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Podatek od nieruchomości a Prawo budowlane

W wyroku z dnia 22 czerwca 2017 r. (II FSK 1594/15) NSA stwierdził, że nie powinno budzić obecnie wątpliwości, że odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” oznacza wyłącznie odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane. Odesłanie, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczy bowiem określenia przedmiotu opodatkowania, a zgodnie z art. 217 Konstytucji przedmiot opodatkowania winien być uregulowany wyłącznie w ustawie.

W przedmiotowej sprawie spór dotyczył rozstrzygnięcia, czy urządzenia stacji redukcyjno-pomiarowych i punkty pomiarowe stanowią część budowli (jako całości techniczno-użytkowej), czy też odrębne od sieci gazowej urządzenia techniczne (nie stanowiące obiektów budowlanych lub ich części).

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy). W art. 1a ust. 1 pkt 2 budowlę na potrzeby ustawy podatkowej zdefiniowano jako obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. W wyroku podkreślono, że obecnie odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” oznacza wyłącznie odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane – w ocenie Sądu nie powinno to budzić wątpliwości, bowiem odesłanie, o którym mowa

w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, dotyczy określenia przedmiotu opodatkowania, a zgodnie z art. 217 Konstytucji przedmiot opodatkowania winien być uregulowany w wyłącznie w ustawie.

NSA wskazał, że ustawa Prawo budowlane definiuje pojęcie obiektu budowlanego poprzez definicję zakresową pełną, wskazując, że są nimi budynki wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekty małej architektury (art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego). Jednocześnie w definicji budowli (art. 3 pkt 3) ustawodawca wyraźnie wskazuje na to, że wymienione przez niego w katalogu rodzaje obiektów budowlanych stanowią grupy rozłączne, każdy obiekt budowlany może być zaliczony tylko do jednej z kategorii-budynków, budowli lub obiektów małej architektury. Budowlą jest bowiem tylko taki obiekt, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury. Urządzenia budowlane to, natomiast zgodnie z art. 3 pkt 9, urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Budowlę zdefiniowano w Prawie budowlanym poprzez definicję zakresową niepełną, nie wskazuje ona bowiem w definiensie wszystkich elementów z danego zakresu, a ogranicza się jedynie do wyróżnienia przykładu tych elementów.

Sąd powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) w którym stwierdzono, że o ile w prawie budowlanym dopuszczalne

jest przyjęcie, że definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, taka wykładnia jest niedopuszczalna. Za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach ustawy Prawo budowlane. Obiekt ten (budowla) musi przy tym stanowić całość techniczno-użytkową.

W art. 3 pkt 3 Prawo budowlane w katalogu budowli wymieniono m.in. sieci techniczne i sieci uzbrojenia terenu. Ustawodawca nie zdefiniował tych pojęć. Z dalszych przepisów ustawy Prawo budowlane wynika jednakże, że do obiektów budowlanych zalicza się m.in. sieci elektroenergetyczne, wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, ciepłne i telekomunikacyjne. Zatem sieć gazową uznać należy za budowlę także na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. NSA podkreślił jednak, że ustawa Prawo budowlane nie rozstrzyga, jakie elementy składają się na sieć gazową: określono ją jako obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z

instalacjami i przyłączami. Dla uznania budowli za całość techniczno-użytkową nie ma znaczenia cel prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, a jedynie funkcjonalność obiektu budowlanego jako całości, z punktu widzenia techniki wykorzystywanej w budownictwie. Nie jest jednakże prawidłowym odwoływanie się do definicji sieci gazowej, zawartej w rozporządzeniu Ministra Gospodarki z dnia 30 lipca 2001 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać sieci gazowe. Ustawa Prawo budowlane zalicza przepisy tego rozporządzenia do przepisów techniczno-budowlanych; są one jednak aktem rangi niższej niż ustawa, a zatem mimo zaliczenia ich do przepisów prawa budowlanego nie powinny stanowić podstawy do ustalania zakresu opodatkowania - jego przedmiotu. Definicje legalne sieci gazowej, gazociągu, stacji gazowej, stacji redukcyjnej i pomiarowej zawarte w tym rozporządzeniu mają zastosowanie w obrębie tylko tego aktu prawnego – w ocenie NSA nie mogą zatem stanowić podstawy do zdefiniowania sieci gazowej i jej elementów stanowiących (jako budowla) całość techniczno-użytkową.

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>