



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

# TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 6 października 2017 r. do dnia 12 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

### **Pytanie prejudycjalne w sprawie prewspółczynnika VAT**

Z dniem 1 stycznia 2016 r. podatnicy, którzy dokonują zakupu towarów i usług związanych zarówno z wykonywaną działalnością gospodarczą, jak i z czynnościami pozostającymi poza regulacjami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na mocy art. 86 ust. 2a-2h ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług muszą ustalać proporcję (prewspółczynnik), według której odliczać będą podatek naliczony.

W dniu 10 lipca WSA we Wrocławiu zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni prawa unijnego: dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - w zakresie przepisów dotyczących odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem towarów i usług wykorzystywanych zarówno na potrzeby transakcji podatnika objętych zakresem zastosowania podatku od towarów i usług (opodatkowanych i zwolnionych) jak i będących poza zakresem zastosowania podatku w związku z brakiem regulacji w ustawodawstwie krajowym metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego (postanowienie WSA z dnia 10 lipca 2017 r., I SA/Wr 123/17).

WSA uzasadnił, że skierowanie pytania do TSUE podyktowane jest brakiem unormowania do końca 2015 r. zagadnienia określenia proporcji. Sąd zwraca również uwagę na fakt, że taka regulacja nie znajduje się w dyrektywie 2006/112/WE. Orzecznictwo TSUE wypracowało pogląd, że w braku regulacji w dyrektywie, to do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą takiego charakteru, z uwzględnieniem prawa UE oraz zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu podatkowego. Sąd odwołuje się do uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r. (sygn. akt I FPS 9/10), w której wyprowadzono wniosek, że jeżeli ustawodawca nie skorzystał ze swobody w przedmiocie określenia metod i kryteriów podziału pomiędzy czynności podlegające podatkowi i

będącymi poza zakresem podatku od towarów i usług, to podatnikowi przyznaje się pełne prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, również w odniesieniu do części podatku naliczonego związanego z czynnościami będącymi poza systemem podatku od towarów i usług. System odliczeń podatku od towarów i usług jest jasny - ma on na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku zapłaconego lub podlegającego zapłacie w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Natomiast nie daje takiego uprawnienia do odliczenia w przypadku czynności będących poza zakresem takiej działalności gospodarczej. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. w treści art. 86 ust.1, stanowiącego implementację art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, wyraźnie wskazuje, że prawo do odliczenia podatku od towarów i usług jest związane jedynie z czynnościami opodatkowanymi.

### **Zmiany w podatku dochodowym – opodatkowaniu ryczałtem**

Ministerstwo Finansów przedstawiło nową wersję nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych (projekt ustawy z dnia 29 września 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). Jedną ze zmian ma być wprowadzenie rocznego limitu kwotowego, który warunkowałby możliwość stosowania ryczałtu od przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy i poddzierżawy, dla podmiotów dotychczasowo korzystających ze zryczałtowanej formy opodatkowania z najmu, podnajmu, dzierżawy i poddzierżawy. Przekroczenie limitu kwotowego w wysokości 100 000 zł w ciągu roku uniemożliwiłoby podatnikowi zastosowanie stawki 8,5% i skutkowałoby zastosowaniem wyższej stawki podatku (12,5%) od nadwyżki przychodów z najmu ponad tę kwotę. Zdaniem projektodawców takie rozwiązanie ma na celu ograniczyć korzystanie z preferencyjnej formy opodatkowania przez podatników, którzy jednocześnie uczynili z odpłatnego wynajmu nieruchomości (lub umów o podobnym charakterze) główne bądź jedyne źródło swoich dochodów.

## 2) Zdaniem eksperta

### Zamiana działki a podatek VAT

Jeśli zainteresowanej osobie nie będzie można przypisać aktywności porównywalnej do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie obrotem nieruchomościami, można uznać, że zbywając nieruchomość, stanowiącą majątek prywatny, będzie korzystała z przysługującego jej prawa do rozporządzania własnym majątkiem.

W interpretacji nr 0113-KD IPT1-2.4012.371.2017.2.KW Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wypowiedział się w przedmiocie opodatkowania podatkiem od towarów i usług zamiany nieruchomości. W interpretacji Organ podzielił stanowisko Wnioskodawczyni, że nie jest ona podatnikiem VAT z tytułu zamiany działki.

W przedmiotowym stanie faktycznym wnioskodawczyni nabyła działkę w drodze darowizny i użyczyła ją nieodpłatnie ojcu, który wynajął znajdujący się na ww. działce budynek osobie trzeciej. Wnioskodawczyni nie odnosi korzyści finansowych z pawilonu i nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej. Do działki wnioskodawczyni przylega działka Spółdzielni Mieszkaniowej zabudowana pawilonem handlowym oddanym do użytku 5 października 1983 r., jest to wieczysta dzierżawa SM. We wniosku wskazano, że wnioskodawczyni ma zamiar zamienić część jej działki na równorzędną ilość metrów kwadratowych należących do Spółdzielni Mieszkaniowej, która jest podatnikiem VAT. Wartości działek są takie same.

W ocenie Organu w omawianej sprawie nie wystąpi ciąg zdarzeń, które jednoznacznie przesądzą, że zamiana przez Wnioskodawczynię wydzielonej z działki nieruchomości niezabudowanej na niezabudowaną działkę będącą w posiadaniu Spółdzielni Mieszkaniowej, wypełni przesłanki działalności gospodarczej. Wnioskodawczyni nie czerpała z przedmiotowej nieruchomości pożytków ani nie ponosiła żadnych nakładów. W stosunku do części działki powstałej po podziale zainteresowana nie będzie ponosić żadnych nakładów, nie będzie występować o wydanie decyzji dotyczącej warunków zabudowy i zagospodarowania przestrzennego, ani o opracowanie planu zagospodarowania. Na wydzielonej nieruchomości nie będzie wydzielona droga wewnętrzna.

W świetle powyższego organ uznał, że wnioskodawczyni nie będzie można przypisać aktywności porównywalnej do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie obrotem nieruchomościami. Zainteresowana zbywając nieruchomość stanowiącą majątek prywatny będzie korzystała z przysługującego jej prawa do rozporządzania własnym majątkiem.

W ocenie organu wnioskodawczyni z tytułu planowanej dostawy w drodze zamiany nie będzie działała w charakterze podatnika podatku od towarów i usług prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Barbara Głowacka  
Doradca podatkowy



### 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.

# NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

## 1. Wyroki sądów administracyjnych

### **Wzajemne poręczenia w grupie a podatek dochodowy od osób prawnych**

W wyroku z dnia 12 lipca 2017 r. (I SA/Po 142/17) WSA w Poznaniu odniósł się do skutków podatkowych udzielania wzajemnych poręczeń kredytowych w ramach polityki poręczeń pomiędzy spółkami należącymi do grupy w świetle art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej określanej jako: „ustawa”).

W sprawie, w której zapadło wskazane rozstrzygnięcie, Spółka dokonywała wzajemnych poręczeń w ramach wspólnej polityki poręczeń i uważała takie działanie za neutralne podatkowo, bowiem gdy uzyskiwała poręczenie od innej spółki z grupy, jednocześnie była zobowiązana do udzielenia poręczenia na żądanie i nie notowała u siebie nieodpłatnego ani częściowo odpłatnego świadczenia, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Była zdania, że poręczenia udzielone przez podmioty przystępujące do wzajemnej polityki poręczeń nie są nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy, ponieważ poszczególni uczestnicy nie pobierają wynagrodzenia z tytułu udzielonego poręczenia, lecz w zamian uzyskują takie same zabezpieczenie od pozostałych uczestników porozumienia. Z tego względu w ocenie Spółki nie dochodzi między spółkami z grupy do nieodpłatnych, ani częściowo odpłatnych świadczeń podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Interpretacją indywidualną z dnia 14 października 2016 r. Minister Rozwoju i Finansów uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazał, że - jego zdaniem - o uznaniu nieodpłatnego poręczenia za nieodpłatne świadczenie na gruncie ustawy można mówić, jeżeli jedna ze stron otrzymuje materialną korzyść w związku z poręczeniem, której wartość można wycenić, udzielenie poręczenia nie pociąga za sobą żadnych kosztów bądź świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu je otrzymującego oraz gdy udzielenie poręczenia jest związane z wolą podmiotu, co oznacza,

że jest on gotowy udzielić poręczenia bez wynagrodzenia. Zaznaczył, że jeżeli otrzymane poręczenie pociąga za sobą świadczenie wzajemne i ekwiwalentne na rzecz podmiotu udzielającego takiego poręczenia, wówczas nie dojdzie do powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy. Jednak o świadczeniu wzajemnym można mówić wówczas, gdy podmiot uzyskujący świadczenie wykonuje analogiczne świadczenie na rzecz podmiotu, od którego to świadczenie uzyskuje. W ocenie organu, jeżeli otrzymane poręczenie pociąga za sobą tylko zobowiązanie (gotowość) do świadczenia poręczenia na rzecz podmiotu udzielającego takiego poręczenia, dojdzie do powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy. Nie można bowiem uznać, że w tej sytuacji ma miejsce wzajemne i ekwiwalentne świadczenie pomiędzy konkretnymi podmiotami. W tym kontekście organ wskazał, że w przypadku kiedy poręczenia pomiędzy dwoma konkretnymi podmiotami nie są udzielane/uzyskane w tym samym okresie - należy rozpoznać przychód z nieodpłatnych świadczeń na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy.

WSA w Poznaniu wyrokiem z dnia 12 lipca 2017. (I SA/Po 142/17) uwzględnił skargę na powyższą interpretację. Podkreślił, że w jego ocenie odniesienie przez Spółkę korzyści – przejawiającej się możliwością uzyskania poręczenia od innego podmiotu z grupy – nie zostało otrzymane tytułem darmym, a więc bez obowiązku świadczenia czegokolwiek obecnie lub w przyszłości. W zmian bowiem za uzyskanie względem innego podmiotu z grupy roszczenia o udzielenie poręczenia Spółka zobowiązała się względem innych podmiotów z grupy do analogicznego świadczenia polegającego na udzieleniu poręczenia na każde z wezwań. Sąd uznał także, że wbrew twierdzeniom organu ekwiwalentność nie musi odnosić się do dwóch konkretnych podmiotów udzielających sobie wzajemnych poręczeń. Spółka, przystępując do polityki poręczeń, staje się bowiem stroną wielostronnego stosunku zobowiązaniowego. W tego rodzaju sytuacji ekwiwalentność jej świadczeń musi być rozpatrywana w kontekście całokształtu łączącego ją z innymi podmiotami z grupy stosunku zobowiązaniowego nie zaś

jedynie w kontekście jednego z tych podmiotów, który uprzednio udzielił Spółce tej poręczenia.

Jednocześnie WSA odniósł się także do kwestii częściowo odpłatnych świadczeń i przyjął, że o przychodzie z tytułu takich świadczeń można mówić jedynie w sytuacji, gdy cena określona w umowie stanowiącej źródło przychodu znacznie odbiega od wartości rynkowej rzeczy lub prawa. Dopiero wówczas nadwyżka wartości ustalonej z zastosowaniem reguł wyrażonych w art. 12 ust. 6 ustawy nad odpłatnością ponoszoną przez podatnika staje się przychodem w tytułu częściowo odpłatnych świadczeń. W realiach sprawy o przychodzie Spółki z tytułu częściowo odpłatnych świadczeń można by mówić w przypadku wykazania, że uzyskane przez nią wierzytelności względem innych członków polityki poręczeń pozostają w znacznej dysproporcji z wartością rynkową zaciągniętych przez nią zobowiązań do udzielenia poręczeń na rzecz innych spółek z grupy.

Wyrok WSA słusznie neguje możliwość rozpoznania nieodpłatnych świadczeń z tytułu wzajemnych poręczeń. Wbrew stanowisku organu na ocenę charakteru i skutków podatkowych takowych poręczeń nie powinno mieć w szczególności wpływu to, w jakim okresie wykonana zostanie wzajemna usługa innego uczestnika zawartego porozumienia.

### **Czasowe wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych a realizacja własnych celów mieszkaniowych jako warunku zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych**

Zagadnieniem budzącym spór jest zdefiniowanie własnych celów mieszkaniowych w znaczeniu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej określanej jako: „ustawa”). O tym, że cele te bywają różnie interpretowane, świadczy przykładowo stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 29 listopada 2016 r. (II FSK 3126/14), w którym sąd ten uchylił wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 czerwca 2014 r. (I SA/Łd 229/14) akceptujący stanowisko organu podatkowego.

Sąd I instancji przyjął, że ponieważ zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy ma charakter mieszany, tj. podmiotowo – przedmiotowy, to wydatkowanie środków ma nastąpić na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką on realizuje na rzecz nabywcy - czyli zaspokojenie jego niepokrytych celów mieszkaniowych. W świetle tych założeń – w ocenie WSA - nie zaspokaja własnych potrzeb

mieszkaniowych osoba - jak podatniczka, która wystąpiła o interpretację indywidualną, następnie ją zaskarżając - zamieszkująca w domu po rodzicach, i nabywająca trzy mieszkania w stanie deweloperskim, następnie je remontująca po to, ażeby je wynająć. Według WSA, „Prima facie z zachowania tego wynika, że nie realizuje w tym okresie własnych potrzeb mieszkaniowych, lecz zaspokaja cudze, osiągając z tego tytułu wymierne korzyści materialne”, dlatego też WSA odrzucił skargę podatniczki na interpretację.

W interpretacji tej Organ przyznał wprawdzie, że zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych może być zrealizowane poprzez zakup trzech mieszkań i ich remont, bo choć działanie takie wykracza poza przeciętne standardy, to jednak ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe można realizować wyłącznie poprzez zakup jednego mieszkania i jego wyremontowanie, niemniej przeszkodą w uznaniu, że w rozpatrywanej sprawie chodziło o zaspokojenie własnego celu mieszkaniowego było to, że główną przesłanką skłaniającą do zakupu rzeczonych mieszkań był cel zarobkowy, tj. uzyskanie przychodu z ich wynajmu, a nie własne cele mieszkaniowe.

WSA wyrokiem z dnia 2 czerwca 2014 r. (I SA/Łd 229/14) potwierdzając prawidłowość powyżej oceny przywołał i podzielił poglądy prawne wyrażone w wyrokach WSA w Łodzi z dnia 12 września 2012 r. (I SA/Łd 874/12), a także z dnia 24 lutego 2012 r. (I SA/Łd 1639/11). Uznał przy tym, iż wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”, dążenie, aby w tym nowym lokalu mieszkać.

NSA w prawomocnym wyroku z dnia 29 listopada 2016 r. (II FSK 3126/14), stwierdził zasadność skargi od wyroku WSA, w której podniesiono, że czasowy wynajem nie neguje realizacji celu mieszkaniowego, jaki towarzyszył nabyciu mieszkań, czyli wyłącznie celów mieszkaniowych skarżącej i jej rodziny. W ocenie NSA Sąd I instancji, aprobując stanowisko organu interpretującego, zbyt wąsko ujął realizację własnych celów mieszkaniowych, przez to zasadnym okazał się zarzut naruszenia art. 21 ust. 25 ustawy. Z drugiej jednak strony przyznał, że nie można mówić o realizacji własnych celów mieszkaniowych w sytuacji, gdy podatnik deklaruje, że jedno z zakupionych mieszkań zamierza przeznaczyć dla córki. Według NSA, podatnik nie realizuje wówczas własnego celu mieszkaniowego, ale cel mieszkaniowy innej osoby, i nie ma tutaj znaczenia, w jakim stosunku pokrewieństwa ta inna osoba pozostaje względem podatnika.

Niemniej jednak zdaniem NSA, „czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie w nich realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia”.

### **Nabycie udziału w nieruchomości objętej małżeńską wspólnością majątkową a skutki w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych**

Nabycie w drodze spadku części nieruchomości wchodzącej uprzednio do majątku objętego wspólnością majątkową nie stanowi nabycia udziału w nieruchomości w nieruchomości dla celów podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W dniu 17 sierpnia 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (sygn. akt. I SA/Łd 1110/16) wydał bardzo ważny wyrok, który stanowił rozstrzygnięcie skargi wniesionej na skutek niekorzystnej interpretacji indywidualnej.

W skarżonej interpretacji Organ uznał, że sprzedaż udziału ww. części odpowiadającej udziałowi nabytemu przez wnioskodawcę w 2013 r. w wyniku spadku po zmarłej żonie, nastąpiła przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, w związku z tym stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b u.p.d.o.f., zaś dochód uzyskany z tej sprzedaży będzie opodatkowany według zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Organ stwierdził, że współwłasność - w tym także współwłasność łączna - oznacza, że własność przysługuje obojgu małżonkom. Ustaje ona jednak z chwilą śmierci jednego z małżonków. Przepis art. 501 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego przesądza o tym, że udział w majątku wspólnym każdego z małżonków w razie ustania wspólności oraz braku zawarcia umowy majątkowej małżeńskiej wynosi po 1/2. To ten właśnie majątek podlega dziedziczeniu, a więc nabyciu w rozumieniu przepisów u.p.d.o.f.

Sąd nie podzielił stanowiska Organu, wskazując że niewątpliwie sytuacja prawna małżonków objętych wspólnością ustawową jest szczególna. Oznacza bowiem, według wskazanych wyżej regulacji, że nabycie w czasie jej trwania spółdzielczego własnościowego

prawa do lokalu mieszkalnego czy nieruchomości (jak zamiennie używa tych pojęć wnioskodawca i organ podatkowy) wiąże się z nabyciem przez każdego z małżonków tego prawa w całości, a nie w określonym ułamkowo udziale. Konsekwencją takiego rozwiązania, w przypadku sprzedaży nieruchomości czy spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, jest uznanie, że każdy z małżonków zbywałby je w całości, skoro nie w określonym udziale. Odnosząc specyficzne zasady obowiązujące na gruncie prawa rodzinnego oraz skutki prawne, jakie wywołują czynności małżonków objętych wspólnością ustawową, do będącego przedmiotem sporu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b u.p.d.o.f. (czy ewentualnie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. dot. odpłatnego zbycia nieruchomości), trudno funkcjonalnie obronić tezę, że nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w warunkach ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej, skuteczne wobec jego całości na gruncie prawa rodzinnego i cywilnego - dla potrzeb podatku dochodowego powinno być ustalane powtórnie, w kontekście śmierci małżonka i zbycia prawa do lokalu. Oceny tej nie zmienia konieczność opodatkowania nabycia spadku podatkiem od spadków i darowizn, która to danina publicznoprawna jest przedmiotem odrębnej regulacji, według określonych w niej kryteriów i zasad. Jak wskazał WSA, nade wszystko należy mieć na uwadze funkcję i cel, jaki art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. pełni w systemie prawa podatkowego. Jego wprowadzenie miało przeciwdziałać pozostawieniu poza opodatkowaniem obrotu przedmiotami i prawami w nim wymienionymi. W ocenie Sądu, tych mających swoje uzasadnienie w realiach gospodarczych założeń prawodawcy nie narusza zbycie w 2015 r. przez współmałżonka spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu nabytego do wspólnego majątku dnia 20 grudnia 1989 r. W tej dacie bowiem każdy z małżonków nabył 100% udziałów, zaś wspólność ustawowa jest bezudziałowa. Od tej daty zatem należy liczyć 5-letni termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Zdaniem Sądu sporna w tej sprawie kwestia prawna mająca swoje źródło w prawie cywilnym, rodzinnym i podatkowym, przy występujących problemach interpretacyjnych, powinna być rozstrzygana na korzyść podatnika. Zwłaszcza że w wielu przypadkach stosowanie art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. przez organy podatkowe dotyczy osób zbywających majątek nabyty wiele lat wcześniej do majątku wspólnego, które następnie „nabywają” go w wyniku nie swoich działań, lecz losowego zdarzenia, jakim jest

śmierć współmałżonka i pozostają w przekonaniu, że z tego tytułu nie muszą uiszczać podatku dochodowego. W świetle przedstawionej argumentacji WSA podzielił stanowisko, że nie stanowi „nabycia” w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. nabycie w drodze spadku po współmałżonku spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu nabytego do majątku wspólnego w ramach ustawowej wspólności małżeńskiej.

Konsekwentnie, w takim przypadku nie można przyjąć, że pięcioletni termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. biegnie od daty nabycia prawa do lokalu w drodze otwarcia spadku. Skutkiem tego, w niniejszej sprawie, zważywszy na okoliczność, że wnioskodawca wraz z żoną uzyskali spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego w dniu 20 grudnia 1989 r., a zbycie tego lokalu nastąpiło w 2015 r. - brak jest możliwości opodatkowania tej czynności w odniesieniu do skarżącego na podstawie wymienionego przepisu.

## 2. Interpretacje podatkowe

### **Wystawienie jednej faktury w imieniu kilku sprzedawców**

Zgodnie z art 106e ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług faktura powinna zawierać:

1. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;

2. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.

Na tym tle powstały wątpliwości, czy prawidłowe jest wystawienie faktury dokumentującej świadczoną usługę najmu przez zarządcę nieruchomości w imieniu sześciu wynajmujących widniejących na fakturze jako sprzedawca.

Jak stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 30 sierpnia 2017 r. (0114-KDIP1-1.4012.370.2017.1.MAO), „Biorąc pod uwagę to, że każdy z Wynajmujących posiada prawo do dysponowania udziałem w ww. nieruchomości i tym samym posiada status odrębnego podatnika, sprzedawcą (wskazanym na fakturze) wykonywanej na rzecz Wnioskodawczyni usługi najmu lokalu powinien być każdy z Wynajmujących oddzielnie. Nie można wystawić jednej faktury w imieniu wszystkich współwłaścicieli.(...) Podsumowując, prawidłowo wystawiona faktura dokumentująca wykonanie usługi powinna zawierać dane uregulowane w art. 106e ustawy dotyczące nabywcy i sprzedawcy, przy czym wskazany sprzedawca nie może być identyfikowany przez kilku niezależnych podatników.” Podobny pogląd został uprzednio wyrażony przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 11 września 2015 r. (ITPP1/4512-643/15/AP).

Podsumowując, zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie jest dopuszczalne wystawianie jednej faktury w imieniu kilku sprzedawców.

# INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

### **Koszty dojazdu członków rady nadzorczej na posiedzenia rady nadzorczej a podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.**

W decyzji nr 955/2017 z dnia 8 września 2017 r. (WPI/200000/43/955/2017), Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Lublinie wskazał, że zwrot kosztów dojazdu członków rady nadzorczej na posiedzenia rady nadzorczej należy wyłączyć z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 22 oraz art. 13 pkt 17 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych członkowie rady nadzorczej wynagradzani z tytułu pełnionej funkcji podlegają obowiązkowo

ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, od dnia powołania do dnia zaprzestania pełnienia tej funkcji. Natomiast w myśl art. 18 ust. 4 pkt 10 ustawy w zw. z art. 4 pkt 9, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe członków rad nadzorczych stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania, łącznie z kosztami uzyskania i kwotą podatku, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. W myśl art. 13 ust. 7 tej ustawy jest to przychód z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania.

W rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne rentowe zawarto katalog przychodów niestanowiących podstawy wymiaru składek. Zgodnie z par. 2 ust. 1 pkt 15 powołanego rozporządzenia nie stanowią podstawy wymiaru składek diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju (z zastrzeżeniem pkt 17).

Mając powyższe na uwadze, organ wskazał w przedmiotowej decyzji, że wyłączenie wynikające z par. 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia odnosi się do należności przysługujących pracownikowi na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową z tytułu wykonywania na polecenie pracodawcy zadań służbowych poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy. Za czas tej podróży służbowej pracownikom przysługują diety, zwrot kosztów przejazdu, noclegów i innych udokumentowanych wydatków, w których w przypadku faktycznej wypłaty nie wlicza się do podstawy wymiaru składek określonego limitu zgodnie z par. 7 rozporządzenia Ministra Pracy i

Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, do którego odsyła przepis par. 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Zatem w sytuacji gdy pracodawca wypłaca pracownikom wysłanym w podróż służbową diety i inne należności w wysokości określonej limitem przepisów rozporządzenia z dnia 29 stycznia 2013 r., to ich wartość podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Organ podkreślił, że podróże służbowe mogą odbywać wyłącznie pracownicy, zatem zastosowanie powołanych przepisów wprost byłoby niemożliwe w przypadku członków rady nadzorczej, których stosunek służbowy nie ma charakteru pracowniczego - zgodnie jednak z par. 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia z dnia 18 października 1998 r., przepisy par. 2 tego rozporządzenia stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji.

Resumując: z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wyłącza się zwrot kosztów dojazdu członków rady nadzorczej, których stosunek prawny nie ma charakteru pracowniczego na posiedzenia rady nadzorczej.

## DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

### **Aport infrastruktury wodno-kanalizacyjnej do spółki akcyjnej**

W interpretacji indywidualnej z dnia 26 sierpnia 2016 r. (IBPP1/4512-348/16-3/BM), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że aport infrastruktury wodno-kanalizacyjnej do spółki akcyjnej będzie objęty zwolnieniem od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jeżeli zostanie on dokonany w okresie nie krótszym niż 2 lata od pierwszego zasiedlenia. W przypadku natomiast dokonania aportu w okresie krótszym niż 2 lata od pierwszego zasiedlenia, to dostawa będzie zwolniona na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy.

Organ rozstrzygał sprawę Gminy, która zrealizowała inwestycję polegającą na budowie kanalizacji sanitarnej - poniesione wydatki związane z realizacją inwestycji zostały udokumentowane otrzymanymi od kontrahentów fakturami. Gmina nie dokonywała odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tych faktur ze względu na brak związku pomiędzy nakładami związanymi z inwestycją a działalnością opodatkowaną podatkiem od towarów i usług. Wytworzone w ramach inwestycji środki trwałe przekazane zostały w nieodpłatnie administrowanie zakładowi wodociągów i kanalizacji (spółce akcyjnej), którego Gmina jest udziałowcem (Gmina nie korzystała z przedmiotowej infrastruktury) – infrastruktura ta miała zostać przekazana w formie aportu rzeczowego do spółki w zamian za udziały. W stanie faktycznym wniosku wska-



zono ponadto, że nie wystąpiło pierwsze zasiedlenie mającej być przedmiotem aportu infrastruktury kanalizacyjnej, a Gmina nie poniosła wydatków na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, które stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej infrastruktury kanalizacyjnej.

W uzasadnieniu wydanej interpretacji organ wskazał, że aport to wkład na utworzenie lub powiększenie majątku spółki, który daje prawo do udziału w jej zyskach. Czynność wniesienia aportu (w zależności od jego przedmiotu) może spełnić przesłanki uznania jej za dostawę towarów w świetle art. 7 (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel) lub za świadczenie usług w świetle art. 8 (każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów, w szczególności przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych).

W przedstawionej sytuacji organ ocenił, że aport sieci wodociągowej i kanalizacyjnej do spółki będzie czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towarów - jednakże sposób jej opodatkowania, tj. właściwa stawka podatku lub zwolnienie od podatku, zależy od tego, co jest przedmiotem aportu. Powołując się na przepisy Prawa budowlanego Organ stwierdził, że jest to budowla - sieć (infrastruktura) wodociągowa i kanalizacyjna.

Organ przeprowadził analizę zwolnień określonych w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a. Wskazał, że jeżeli dostawa budynków, budowli lub ich części będzie mogła korzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, wówczas badanie przesłanek wynikających z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10a stanie się bezzasadne. Następnie dokonał badania przesłanek zastosowania wskazanych zwolnień.

Mając na uwadze okoliczności przedmiotowej sprawy organ w pierwszej kolejności stwierdził, że w analizowanym przypadku względem mającej być przedmiotem aportu infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej doszło już do pierwszego zasiedlenia w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – Gmina korzystała z infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej, przekazała ją w nieodpłatne administrowanie spółce akcyjnej, której jest udziałowcem.

Jeżeli zatem planowany aport wymienionej we wniosku ww. infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej zostanie dokonany w okresie nie krótszym niż 2 lata od pierwszego zasiedlenia, będzie objęty zwolnieniem od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z uwagi na spełnienie warunków wynikających z tego przepisu.

Jeżeli jednak aport miałby miejsce w okresie krótszym niż 2 lata od pierwszego zasiedlenia, to dostawa nie będzie zwolniona na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy. W takim więc przypadku należy wziąć pod zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Z wniosku wynikało, że Gminie przy budowie ww. infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, oraz że nie ponosił on wydatków na jej ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, które stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej infrastruktury, organ wskazał zatem, że w przedmiotowej sprawie dla planowanej dostawy (aportu) tej infrastruktury znajdzie zastosowania zwolnienie od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy.

## PODATKI I OPŁATY LOKALNE

### **Zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli wałów ochronnych, gruntów pod wałami ochronnymi i położonych w międzywałach**

W świetle art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zwalnia się od podatku od nieruchomości budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez inne podmioty niż spółki wodne, ich związki oraz związki wałowe. Dla ustawodawcy

przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości związany z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunt, budynek lub budowla będąca w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Powyższe oznacza, że wały ochronne podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ilekroć znajdowałyby się w posiadaniu przedsiębiorcy, tylko te można bowiem uznać za budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wały znajdujące się w posiadaniu innych podmiotów nie podlegają opodatkowaniu. Grunty pod wałami lub

w międzywałach są natomiast przedmiotem opodatkowania tylko wówczas, gdy przedsiębiorca wykorzystuje je bezpośrednio do prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli ich nie wykorzystuje a jedynie posiada, to grunty objęte są omawianym zwolnieniem.

Ograniczenie tego zwolnienia dotyczy budowli czy też gruntów wskazanych w tym przepisie, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez inne podmioty niż spółki wodne, ich związki oraz związki wałowe. Działalność tych podmiotów nie ma bowiem zasadniczo charakteru gospodarczego. Pojęcie spółki wodnej i związków wałowych jest wyjaśnione w art. 164 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne. Spółki wodne oraz związki wałowe są niepublicznymi formami organizacyjnymi, które nie działają w celu osiągnięcia zysku, zrzeszają osoby fizyczne lub prawne i mają na celu zaspokajanie wskazanych ustawą potrzeb w dziedzinie gospodarowania wodami, w tym między innymi zapewnienia wody dla ludności, ochrony wód przed zanieczyszczeniem czy ochrony przed powodzią. Spółki te mają osobowość prawną i w niektórych przypadkach są podatnikami podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 164 ust. 2 tej ustawy, zapewniając zaspokojenie potrzeb zrzeszonych w nich osób w dziedzinie gospodarowania wodami, mogą podejmować prowadzenie działalności umożliwiającej osiągnięcie zysku netto. Osiągnięty zysk

netto przeznaczają się jednak wyłącznie na cele statutowe spółki wodnej. Spełnione są wówczas kryteria prowadzenia działalności gospodarczej, niemniej z uwagi na przeznaczenie zysku na cele statutowe zakres zwolnienia nie ulega ograniczeniu. Wprowadzenie nowej ustawy regulującej prawo wodne nie wpłynie na kształt omawianego zwolnienia w porównaniu do poprzedniego stanu prawnego. Artykuł 441 nowej ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne, która wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2018 r., zachowuje bowiem w całości dotychczasowy charakter spółek wodnych, ich związków oraz związków wałowych.

Inaczej wygląda sytuacja dotycząca wszystkich innych niż spółki wodne, ich związki lub związki wałowe podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na wałach, gruntach pod nimi lub położonych w międzywałach. Ustawodawca posługuje się bowiem sformułowaniem budowli i gruntów „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, którego zakres jest znacznie węższy od pojęcia nieruchomości i obiektów „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Podatek od nieruchomości z tytułu posiadanych wałów powinien płacić jedynie taki przedsiębiorca, który wał, grunt pod nim lub w międzywałach nie tylko posiada, ale fizycznie wykorzystuje w prowadzonej przez siebie działalności.

## 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 Źarkowska 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>