



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH

MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 20 października 2017 r. do dnia 26 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

Opinia Rzecznika Generalnego na temat zgodności z prawem UE polskich przepisów o zwrocie VAT podróżnym

W opinii z dnia 7 września 2017 r. Rzecznik Generalny Yves Bot odniósł się do zasad zwrotu VAT podróżnym, uregulowanych w art. 126-130 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej określanej jako: „ustawa”), dokonując oceny ich zgodności z prawem UE.

Opinia wydana została w sprawie C-307/16 w związku z wnioskiem NSA z dnia 30 maja 2016 r. skierowanym do TSUE, przedstawiającym pytanie prejudycjalne o następującej treści: „Czy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym wyłączającym zastosowanie zwolnienia w stosunku do podatnika, który nie spełnia warunku osiągnięcia odpowiedniego pułapu obrotów za poprzedni rok podatkowy, jak również nie posiada zawartej umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym?”.

Powyższa wątpliwość powstała na gruncie sprawy ze skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Lublinie wydanego w sporze pomiędzy Stanisławem P., podatnikiem podatku od towarów i usług, prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży sprzętu telekomunikacyjnego na rzecz podróżnych zamieszkałych poza terytorium Unii a Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie. WSA w sporze tym - opierając się na regulacjach dotyczących zwrotu VAT podróżnym zawartych w art. 126–129 ustawy oraz w art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: dyrektywa 2006/112/WE) - orzekł, że przepisy ustawy są zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE w zakresie, w jakim uzależniają możliwość zwrotu VAT podróżnym od osiągnięcia przez podatnika za poprzedni rok podatkowy obrotów powyżej 400 000 PLN (około 94 531 EUR). Wedle stanowiska WSA w Lublinie określony w ten sposób limit obrotu nie ma jedynie charakteru formalnego, lecz stanowi warunek

materialny, od którego zależy możliwość zwrotu VAT przez sprzedawcę w sposób bezpośredni.

Stanisław P. uznał, że ów limit stanowi „barierę administracyjną” dla zastosowania preferencyjnej 0% stawki VAT i wniósł skargę kasacyjną do NSA, podnosząc ponownie niezgodność przepisów ustawy z przepisami dyrektywy 2006/112/WE i z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej. NSA zaś wskazał, że w przeciwieństwie do art. 127 ust. 6 ustawy przepisy dyrektywy nie przewidują warunku osiągnięcia w poprzednim roku określonego pułapu obrotów dla zastosowania zwolnienia z VAT do towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych. Podkreślił, że warunki zastosowania zwolnienia określone w art. 146 i 147 dyrektywy odnoszą się do nabywcy, a nie do sprzedawcy, jak ma to miejsce w przypadku w art. 127 ust. 6 ustawy. Ponadto, zdaniem NSA, wbrew stanowisku przyjętemu przez WSA w Lublinie, warunku w postaci osiągnięcia w poprzednim roku określonego pułapu obrotów nie można w świetle przepisów dyrektywy i w braku jakiegokolwiek podstawy prawnej traktować jako warunku materialnego.

Rzecznik Generalny Yves Bot w kwestii, czy przepisy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że podatnik może domagać się zwolnienia z VAT w związku z wywozem towarów przez podróżnych jedynie wówczas, gdy jego obroty osiągnęły pewien pułap w poprzednim roku podatkowym lub gdy zawarł on umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT, podzielił pogląd NSA. W pkt 25-27 opinii z dnia 7 września 2017 r. zauważył, że „z samego brzmienia art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT wynika, że dla celów zastosowania zwolnienia w wywozie w dyrektywie tej nie przewidziano warunku, by podatnik był zobowiązany do osiągnięcia określonego pułapu obrotów w poprzednim roku podatkowym ani by zawarł umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT. Z czysto literalnej interpretacji tych przepisów wynika zatem, że krajowe przepisy [...] należałoby uznać za niezgodne z ową dyrektywą, jako że warunki zwolnienia zostały w tym tekście określone w sposób wyczerpujący, co oznacza, że państwa członkowskie posiadają w tej dziedzinie jedynie niewielki zakres swobody. [...] normy zawarte w art. 131 i 273 dyrektywy VAT łagodzą tę interpretację,

ponieważ przewidują, że owe zwolnienia mają zastosowanie na warunkach określanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”.

Rzecznik podkreślił jednak, że korzystanie z tego zakresu uznania przez Państwa członkowskie musi następować z poszanowaniem z zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności. Z tych zaś zasad wynika, że „jeżeli administracja posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, i brak jest podejrzeń organu podatkowego co do popełnienia przez podatnika umyślnego oszustwa, to administracja ta nie może nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie prawa do zwolnienia z VAT. W związku z tym odmowa przyznania możliwości skorzystania ze zwolnienia nie może się opierać na tym tylko względzie, że nie zostały spełnione dodatkowe warunki formalne ustanowione w przepisach krajowych przyjętych w zastosowaniu przepisów art. 131 i 273 dyrektywy VAT”.

Ponadto, zdaniem Rzecznika, „przepisy wewnętrzne nie mogą zostać uznane za proporcjonalne, jeżeli uniemożliwiłyby one zwolnienie z VAT pod pretekstem braku spełnienia warunków formalnych, i to nawet wówczas, gdy wedle sądu odsyłającego i Rzeczypospolitej Polskiej warunek dotyczący realizacji określonego pułapu obrotów nie ma charakteru absolutnego, jako że podatnik ma możliwość skorzystania ze zwolnienia poprzez zawarcie umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym”.

Ostatecznie Rzecznik zaproponował Trybunałowi, aby orzekł o niezgodności przepisów w art. 126–129 ustawy z prawem UE, a dokładnie, że „przepisy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT, a także zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, uniemożliwiającym podatnikom dokonanie przez nich samych zwolnienia z VAT na rzecz podróżnych, jeżeli podatnicy ci nie osiągnęli określonego pułapu obrotów w poprzednim roku podatkowym lub nie zawarli w tym celu umowy z podmiotem uprawnionym”.

Zwolnienie dla szkoleń z opieki paliatywnej

Zgodnie z projektem 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, wprowadzone zostanie przedmiotowe zwolnienie dotyczące świadczeń uzyskanych z tytułu uczestnictwa w szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej – wynika z projektu nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych. Dotychczas takie świadczenia były przez Ministra Finansów obejmowane zwolnieniem z podatku w drodze rozporządzenia odnoszącego się do poszczególnych lat.

Nowe regulacje mają mieć zastosowanie do świadczeń uzyskanych od początku 2017 r.

W uzasadnieniu projektu wskazano: „Opieka paliatywna wymaga zaangażowania specjalistów z wielu dziedzin, w tym spoza medycyny. Oprócz bowiem opieki świadczonej przez lekarzy i pielęgniarki, istotną rolę w procesie leczenia chorego w tej fazie choroby odgrywa opieka psychologiczna oraz rehabilitacja. Dlatego też dodawany przepis obejmuje wszystkie osoby fizyczne, które uzyskały świadczenie w postaci nieodpłatnego udziału w przedmiotowych szkoleniach”.

2) Zdaniem eksperta

Umowa o świadczenie usług zarządzania opodatkowana VAT a podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych

Zgodnie z art. 155 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w przypadkach nieuregulowanych w odrębnych przepisach, do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług oraz zwróconej różnicy podatku od towarów i usług.

Stanowisko potwierdzające zasadność zastosowania art. 155 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. znajduje potwierdzenie w judykaturze – przykładowo w wyroku z dnia 7 października 2015 r. (I SA/Gd 830/15) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wskazał: Zasadne jest również stanowisko organów w zakresie braku podstaw prawnych do uznania jako przychód w podatku dochodowym tylko wartości netto wynikającej z wystawionych przez skarżącą faktur. Do przychodów uzyskanych przez stronę ma bowiem zastosowanie art. 11 ustawy o podatku dochodowym - otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze. W przepisie tym nie wskazano sposobu ustalenia przychodu, gdy usługa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jak to ma miejsce np. w przypadku



Małgorzata Słomka

Doradca podatkowy nr wpisu: 09900

Prawnik, Konsultant Podatkowy. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. W Instytucie pracuje od stycznia 2008 r. Przed zatrudnieniem w ISP pracowała w Kancelarii Adwokackiej, a następnie w Krajowej Izbie Doradców Podatkowych (Kierownik Działu Prawnego, Zastępca Dyrektora Biura). Odpowiedzialna za udzielanie konsultacji podatkowych, sporządzanie opinii, ekspertyz i pism procesowych, prowadzenie postępowań podatkowych oraz reprezentację klientów przez sądami administracyjnymi.

przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o których mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. Wówczas faktycznie zastosowanie ma art. 155 ustawy o podatku od towarów i usług, który powoduje uniknięcie kolizji przepisów i nie doprowadza do podwójnego opodatkowania. Jednakże w przedmiotowej sprawie przepis ten nie ma zastosowania, gdyż usługi świadczone przez podatniczkę nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem zostały wyłączone z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, zatem nie wystąpił należny podatek od towarów i usług.

Należy zatem uznać, że w przypadku wypłaty wynagrodzenia członkom Zarządu spółki z tytułu świadczenia usług zarządzania na podstawie umowy, które to usługi będą opodatkowane podatkiem od towarów i usług, przychodem świadczącego usługę w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., stanowiącym podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych będzie kwota wynagrodzenia bez należnego podatku od towarów i usług.

Małgorzata Słomka
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

W jakiej wysokości należne są odsetki w przypadku zwrotu VAT przy rażącej przewlekłości kontroli podatkowej?

Przepis art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej określanej jako: „ustawa”) dotyczy sytuacji, w których organy podatkowe działają zgodnie z prawem, a zatem wszczynają określone postępowanie weryfikacyjne i w jego ramach dokonują szeregu zasadnych czynności celem zweryfikowania zwrotu VAT. Przepis ten jednak nie powinien mieć zastosowania w sytuacji pozorowania takich czynności, a zatem gdy organ podatkowy świado-

mie nadużywa prawa. Tak orzekł WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 sierpnia 2017 r. (I SA/Wr 356/17).

Wyrok zapadł w sprawie ze skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji określającą odsetki od zwróconej kwoty podatku od towarów i usług w wysokości wynikającej z art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy, a więc odpowiadającej opłacie prolongacyjnej. Podatnik był zdania, że jest uprawniony do odsetek w pełnej wysokości, wynikającej z art. 87 ust. 7 ustawy, zwłaszcza, że prawomocnym wyrokiem WSA we Wrocławiu z dnia 17 września 2015r. (I SAB/Wr 13/15) stwierdzona została rażąca przewlekłość kontroli podatkowej.

Stan faktyczny sprawy, w której nastąpiło wydanie przedmiotowego wyroku, przedstawiał się następująco:

w kwietniu 2014 r. podatnik złożył deklarację VAT-7 za marzec 2014 r., wykazując w niej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy w terminie 25 dni, do deklaracji dołączył wniosek o przyspieszenie zwrotu podatku. Organ podatkowy pierwszej instancji wszczął wobec podatnika kontrolę podatkową w zakresie VAT za marzec 2014 r. i przewidział termin jej zakończenia na dzień 31 grudnia 2014 r., co jednak nie nastąpiło. W dniu 18 grudnia 2014 r. podatnik złożył do organu odwoławczego ponaglenie na niezłatwienie sprawy w terminie. Jedyne efektem stanowiło pismo z dnia 29 grudnia 2014 r., w którym NUS zawiadomił podatnika o przedłużeniu terminu prowadzenia kontroli do dnia 31 grudnia 2015 r. z uwagi na konieczność wykonania dodatkowych czynności. Także i ten termin nie został dotrzymany, wobec czego podatnik złożył ponowne ponaglenie, lecz organ odwoławczy uznał je za bezprzedmiotowe. Na skutek skargi podatnika - wyrokiem z dnia 17 września 2015 r. (I SAB/Wr 13/15) - WSA we Wrocławiu stwierdził przewlekłość prowadzenia postępowania przez organ podatkowy pierwszej instancji mające charakter rażącego naruszenia prawa oraz zobowiązał ww. organ do zakończenia kontroli w terminie 2 miesięcy od dnia zwrotu akt sprawy. Po zakończeniu kontroli, na podstawie przepisu art. 87 ust. 2 ustawy, dokonano na rzecz podatnika zwrotu podatku wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej liczonej od dnia 6 maja 2014 r. Podatnik wystąpił o zwrot odsetek od zwrotu VAT w prawidłowej wysokości, a następnie we wrześniu 2016 r. złożył ponaglenie na niezłatwienie w ustawowym terminie przez organ podatkowy pierwszej instancji wniosku o zwrot odsetek, które organ odwoławczy uznał za bezprzedmiotowe. Na skutek kolejnej skargi podatnika na bezczynność NUS, WSA we Wrocławiu wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2017 r. (I SAB/Wr 25/16) ponownie stwierdził bezczynność organu, jednak uznał, że nie miała ona charakteru rażącego naruszenia prawa.

W wyroku z dnia 3 sierpnia 2017 r. (I SA/Wr 356/17) WSA we Wrocławiu – za wyrokiem z 17 września 2015 r. (I SAB/Wr 13/15) - podkreślił, że organ podatkowy pierwszej instancji podjął wprawdzie pewne działania, ale ich skuteczność i efektywność była wątpliwa; dostrzegł, że przesłany Sądowi materiał był niezwykle skąpy i obejmował (poza pismami podatnika zawierającymi ponaglenie i odpowiedź na nie) zaledwie kilka kart; wskazał też, że swoją uwagę organ podatkowy skupił wyłącznie na kontrahencie dostawcy podatnika, co wobec braku podejmowania innych działań względem samego podatnika i jego bezpośrednich dostawców/odbiorców świadczyło

nie tylko o biernej postawie organu podatkowego ale także naruszało zasadę neutralności. WSA podzielił ponadto stanowisko podatnika podniesione w skardze, dotyczące pozorności działania organu podatkowego.

Sąd odwołując się do bogatego orzecznictwa TSUE wskazał, że zasada ciężącego na państwach członkowskich obowiązku zwrotu wraz z odsetkami kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii wynika z tego właśnie prawa (wyrok TSUE z dnia z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 26).

Podkreślił, że przedłużenie kontroli podatkowej do dnia 31 grudnia 2015 r. wykroczyło poza to, co było konieczne, by zakończyć procedurę kontroli podatkowej, a termin taki należało uznać za nierozsądny. Za rozsądny termin zakończenia kontroli podatkowej (wszczętej na podstawie upoważnienia z dnia 16 kwietnia 2014 r.) WSA uznał pierwotnie wskazywany przez organ podatkowy termin – 31 grudnia 2014 r. Sąd nie zakwestionował w sprawie prawa organu podatkowego do weryfikacji zasadności zwrotu VAT, lecz ocenił, że kolejne przedłużenie wykroczyło poza to, co było konieczne, by zakończyć procedurę kontroli.

Dokonując zatem prounijnej wykładni przepisów oraz zważając na zasady skuteczności i neutralności, a także na konieczność zrekompensowania podatnikowi w zaistniałej sytuacji braku zwrotu VAT w rozsądnym terminie, WSA we Wrocławiu uznał, że podatnik po upływie terminu uznanego za rozsądny do zakończenia kontroli podatkowej ma prawo do zastosowania odsetek za zwłokę w wysokości przewidzianej w art. 87 ust. 7 ustawy w związku z art. 78 § 1 oraz art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej. Tym samym w okolicznościach zarysowanej sprawy Sąd odstąpił od stosowania normy przewidzianej w art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy jako niewłaściwej dla ochrony prawa podmiotowego podatnika przyznanego przez prawo Unii, tj. uprawnienie do zwrotu VAT wraz z odsetkami za zwłokę.

2. Interpretacje podatkowe

Korekta odpisów amortyzacyjnych w związku ze zwrotem dotacji

Na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 16a-16m

tej ustawy, z uwzględnieniem art. 16. Natomiast w myśl art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a-16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Z powyższego wynika, że nie stanowią kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia środków trwałych od tej części, która m.in. została podatnikowi w jakiegokolwiek formie zwrócona. Oznacza to, że wszelkie dotacje, subwencje, dopłaty, otrzymane środki pieniężne stanowiące zwrot poniesionych wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych objęte są zakresem przedmiotowym art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jednocześnie w myśl art. 15 ust. 4i powołanej ustawy, jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Jeżeli zatem do zwrotu dotacji dochodzi z innych przyczyn niż oczywista omyłka, wówczas korekty należy dokonać na bieżąco. Podobny pogląd wyraził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 6 października 2017 r. (0111-KDIB1-2.4010.186.2017.1.AK). Interpretacja ta została wydana w stanie faktycznym, w którym z uwagi na konieczność przeliczenia luki finansowej projektu z powodu wystąpienia w projekcie dochodu incydentalnego przekraczającego 10% wartości wydatków kwalifikowanych, w dniu 11 kwietnia 2016 r. został podpisany aneks do umowy dotacji zmniejszający wysokość dofinansowania do poziomu 33,651% i tym samym konieczność zwrotu dotacji w wysokości 5.231.628,18 zł. Spółka dokonała zwrotu dotacji 16 maja 2016 r. W konsekwencji Organ stwierdził, że „(...) ze względu na to, że zwrot dofinansowania spowodowany był przeliczeniem luki w finansowaniu z powodów niezależnych od Spółki i które nie były możliwe do przewidzenia na etapie składania wniosku o dofinansowanie (czyli

nie był spowodowany błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką), Spółka powinna dokonać korekty odpisów amortyzacyjnych zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w momencie w którym otrzymała dokument potwierdzający przyczyny korekty tj. w momencie otrzymania aneksu do umowy dotacji i wykazać korektę kosztów w zeznaniu podatkowym CIT-8 składanym za ten rok.”

Podsumowując, jeżeli dochodzi do zwrotu dotacji wskutek okoliczności innych niż oczywista omyłka lub błąd, wówczas, korekty odpisów amortyzacyjnych należy dokonać na bieżąco.

Co to znaczy „prawa majątkowe wykonywane za granicą” na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych?

Wykonanie prawa majątkowego o charakterze pieniężnym może polegać na spełnieniu tego świadczenia na bankowy rachunek zagraniczny.

Prawo majątkowe będące przedmiotem umowy podlegać będzie wykonaniu poza terytorium Polski w przypadku, gdy np. spłata wierzytelności dokonana zostanie na zagraniczny rachunek bankowy wierzyciela. Pogląd taki wyrażony został także m.in. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 10 grudnia 2013 r. (IPTPB2/436-108/13-3/KK): „Ponieważ we wniosku wskazano wprost, że umowa cesji zawarta zostanie poza granicami Polski istotne staje się rozstrzygnięcie, czy będące jej przedmiotem prawa majątkowe podlegają wykonaniu na terytorium Polski czy też poza nim. Wobec powyższego wskazać należy, że stosownie do art. 454 § 1 Kodeksu cywilnego, jeżeli miejsce spełnienia świadczenia nie jest oznaczone, ani nie wynika z właściwości zobowiązania, świadczenie powinno być spełnione w miejscu, gdzie w chwili powstania zobowiązania dłużnik miał zamieszkanie lub siedzibę. Jednakże świadczenie pieniężne powinno być spełnione w miejscu zamieszkania lub w siedzibie wierzyciela w chwili spełnienia świadczenia; jeżeli wierzyciel zmienił miejsce zamieszkania lub siedzibę po powstaniu zobowiązania, ponosi spowodowaną przez tę zmianę nadwyżkę kosztów przesłania.

Z ww. przepisu wynika, że co do zasady świadczenie niepieniężne powinno zostać spełnione w miejscu, w którym w chwili powstania zobowiązania dłużnik miał miejsce zamieszkania lub siedzibę, a w przypadku świadczeń pieniężnych powinny one być spełnione w miejscu zamieszkania lub siedzibie wierzyciela. Jednakże

pierwszorzędne znaczenie w kwestii ustalenia miejsca, w którym dłużnik powinien spełnić świadczenie, ustawa przyznaje znaczeniu dokonaniem w zdarzeniu kreującym źródło obowiązku świadczenia dłużnika, jakim zazwyczaj będzie umowa. Żaden z obowiązujących przepisów nie uważa bowiem postanowień o miejscu wykonania świadczenia za przepis bezwzględnie obowiązujący. Wola stron odgrywa zatem podstawowe znaczenie w tym zakresie.

Podkreślić również należy, mając na uwadze okoliczności omawianej sprawy, że uznanie siedziby banku prowadzącego rachunek wierzyciela (w tym przypadku Wnioskodawcy) za miejsce spełnienia świadczenia pieniężnego, rozliczanego w sposób bezgotówkowy jest dopuszczalne tylko w tych wypadkach, w których obie strony wyraziły zgodę na zapłatę na określony rachunek wierzyciela. Tylko bowiem wtedy, gdy taka zgoda istnieje,

je, miejscem spełnienia takiego świadczenia jest siedziba banku prowadzącego rachunek wierzyciela, gdyż wtedy miejsce to wynika z oznaczenia przez strony stosunku zobowiązaniowego.

Skoro więc, jak wskazano we wniosku, opisana umowa cesji zawarta zostanie poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a zgodnie z treścią umowy, prawa majątkowe będące jej przedmiotem, podlegać będą wykonaniu również poza terytorium Polski (spłata wierzytelności dokonana zostanie na zagraniczny rachunek bankowy wierzyciela - Wnioskodawcy), wówczas czynność taka nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, ze względu na brak wypełnienia dyspozycji art. 1 ust. 4 pkt 2 ustawy.

Mając na uwadze powyższe, na Wnioskodawcy nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych."

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Dieta oraz ryczałt za nocleg z tytułu podróży służbowych a podstawa wymiaru składek

W decyzji nr 373 z dnia 12 października 2017 r. (sygn. DI/100000/43/987/2017), Oddział ZUS w Gdańsku wskazał, że nieprawidłowym jest stanowisko wnioskodawcy w przedmiocie nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe wartości wypłacanych pracownikom diet oraz ryczałtów za nocleg z tytułu podróży służbowych.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników stanowi przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy z wyłączeniem przychodów wymienionych w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, jak również wynagrodzeń za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych.

Za przychody ze stosunku pracy uważa się: wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez wzglę-

du na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone przez pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

W celu rozstrzygnięcia, czy dany przychód stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, a w konsekwencji – czy powstaje obowiązek opłacenia składek na te ubezpieczenia, decydujące znaczenie ma, czy dla celów podatkowych zostanie on zakwalifikowany jako przychód pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Zatem, jeśli określone świadczenie (składnik wynagrodzenia) nie stanowi przychodu ze stosunku pracy, to nie istnieje z tego tytułu obowiązek opłacania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia wyłączeniu z podstawy wymiaru składek podlegają diety i inne należności z tytułu podróży służbowej pracownika – do wysokości określonej w przepisach dotyczących należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w

państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.

W decyzji podkreślono, że aby móc zastosować powyższe wyłączenie, dana korzyść musi stanowić przychód z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

W przypadku zatem świadczeń niestanowiących przychodów pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach

stosunku pracy, przepisy przedmiotowego rozporządzenia nie mają zastosowania, gdyż odnoszą się one wyłącznie do świadczeń stanowiących przychód pracownika ze stosunku pracy.

Komentarz ISP: powyższy pogląd jest błędny, gdyż nie uwzględnia uregulowań § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia. Powyższe należności są zatem wyłączone z podstawy naliczania składek.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Umowy o świadczenie usług zarządzania opodatkowane VAT a podstawa wymiaru składek

Jeżeli zawarte umowy o świadczenie usług zarządzania opodatkowane VAT Spółka traktuje jako mające charakter umowy zlecenia, tym samym osoba wykonująca taką umowę podlega ubezpieczeniom społecznym na zasadach przewidzianych dla zleceniobiorców.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców ustala się zgodnie z ust. 1, jeżeli w umowie agencyjnej lub umowie zlecenia albo w innej umowie o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie. Pojęcie przychodu zdefiniowano w art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych: są to przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z

tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania.

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. nie ma szczególnej definicji przychodu z działalności wykonywanej osobiście, należy więc odnieść się do ogólnej definicji przychodu zawartej w art. 11 ust. 1. Zgodnie z tym przepisem przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Tak sformułowana definicja przychodu mogłaby przemawiać za tym, że przychodem jest cała kwota otrzymana przez członka Zarządu na podstawie umowy o świadczenie usług zarządzania, a więc kwota razem z podatkiem od towarów i usług.

Jednak uwzględniając systemową wykładnię prawa taką tezę należy uznać za nieprawidłową, bowiem zgodnie z art. 155 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w przypadkach nieuregulowanych w odrębnych przepisach, do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług oraz zwróconej różnicy podatku od towarów i usług.

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Zwolnienie z art. 22 ust. 2 ustawy z 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych

W wyroku z dnia 5 lutego 2015 r. (II FSK 3130/12), NSA wskazał, że zwolnienie z art. 22 ust. 2 ustawy z 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych nie dotyczy gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne.

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Sąd podkreślił, że ustawodawca wprost odnosi się do sposobu sklasyfikowania w ewidencji, nie wspomina o rzeczywistym wykorzystaniu gruntów. W konsekwencji podatkowi rolnemu podlegają grunty, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Sam zatem fakt posiadania użytków rolnych - jeżeli nie są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej - powoduje, że ich posiadacz jest zobowiązany do uiszczenia podatku rolnego.

Art. 1b ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych zwalnia grunty z podatku od nieruchomości, jeżeli grunty te przeznaczone są na budowę dróg publicznych. Zwolnienie to nie dotyczy jednak gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne. Skoro na podstawie ustawy o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych nieruchomości nie jest zwolniona z podatku od nieruchomości, nie jest również zwolniona z niego na podstawie ustawy o podatku rolnym - to podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym.

W ocenie NSA nie można zignorować wpisu do ewidencji, dając pierwszeństwo faktycznemu wykorzystaniu gruntów. Wprowadzony od dnia 1 stycznia 2007 r. art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprost odwołuje się do ewidencji gruntów i budynków jako podstawy wymiaru podatków. W orzecnictwie zauważa się, że tym samym również na gruncie ustaw podatkowych ewidencja ta zyskała walor normatywny

dla wyznaczania zakresu opodatkowania. Dane zawarte m.in. w ewidencji gruntów i budynków (podobnie jak w księgach wieczystych i innych ewidencjach i rejestrach) stanowią również materiał źródłowy dla budowania prowadzonej przez organy podatkowe w systemie informatycznym ewidencji podatkowej nieruchomości, dla potrzeb wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego.

Należy przyjąć, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych bez względu na to, czy ich posiadacz prowadzi na nich działalność rolniczą. Sam fakt posiadania użytków rolnych - jeżeli nie są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej - powoduje, że posiadacz jest podatnikiem podatku rolnego obowiązany składać deklaracje podatkowe i wpłacać podatek. Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków mają walor dokumentu urzędowego - stanowią dowód tego, co zostało w nich stwierdzone.

W przypadku zatem gruntów przeznaczonych pod budowę dróg, sklasyfikowanych jednocześnie jako rolne w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych - podlegają one opodatkowaniu podatkiem rolnym. Ich zwolnienia nie przewidziano w ustawach podatkowych. Nie ma tutaj znaczenia fakt niewykorzystywania przedmiotowych gruntów na działalność rolniczą.

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, 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 Źarkowska 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>