



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH

MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 16 marca 2018 r. do dnia 22 marca 2018 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Zmiany w wykazie prac twórczych objętych 50% kosztami uzyskania przychodów

W dniu 22 lutego 2018 r. do Sejmu wpłynął rządowy 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. Projekt przewiduje m.in. zmiany w zakresie działalności twórczej, do której można stosować 50% koszty uzyskania przychodów.

Zgodnie z projektem 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma otrzymać brzmienie:

„9b. Przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

1. działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
2. działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki;
3. produkcji audialnej i audiowizualnej;
4. działalności publicystycznej;
5. działalności muzealniczej w dziedzinie wystawieniowej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej;
6. działalności konserwatorskiej;
7. prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 880 i 1089), do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;
8. działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.”

Zmiana ta porządkuje i dodaje dziedziny, w odniesieniu do których można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów. Z uwagi na to, że dodany przepis budził wątpliwości interpretacyjne wśród przedstawicieli zawodów twórczych, zaproponowano przededagowanie i dodanie dziedzin m.in. w zakresie: inżynierii budowlanej, tłumaczeń czy gier komputerowych. Przepis został ponadto doprecyzowany poprzez wskazanie, że dyspozycją przepisu objęte są również: działalność naukowa i prowadzona na uczelni działalność dydaktyczna.

Powyższa zmiana ma mieć zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Projekt zmian dotyczących KAS i rynku paliw.

W dniu 19 marca 2018 r. trafił do Sejmu projekt ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Zakłada on m.in. doprecyzowanie pojęcia instalacji spalania paliw, wprowadzenie definicji paliwa stałego niesortowanego oraz pojęcia wprowadzania do obrotu paliw stałych. Zmiana przepisów ma uporządkować rynek paliw stałych i zapewnić spełnianie przez paliwa odpowiednich wymagań jakościowych.

Istotną zmianę ma być określenie zasad kontrolowania jakości paliw stałych wprowadzanych do obrotu, jeśli ich przeznaczeniem jest użycie w gospodarstwach domowych i/lub w instalacjach spalania o mocy cieplnej mniejszej niż 1 MW (w takich przypadkach podmiot zostanie zobowiązany do wystawienia świadectwa jakości sprzedawanego paliwa).

W uzasadnieniu projektu wskazano: „Zasadniczym efektem wejścia w życie projektowanej nowelizacji ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2018 r. poz. 427) będzie monitorowanie i kontrolowanie jakości paliw stałych zgodnie ze stanem wiedzy technicznej oraz doświadczeniami w ich stosowaniu, ze szczególnym uwzględnieniem ograniczenia emisji zanieczyszczeń oraz gazów cieplarnianych i innych substancji”.

Ponadto Inspekcja Handlowa oraz KAS otrzymają na mocy tej ustawy nowe możliwości pobierania próbek paliw stałych w trakcie prowadzonych kontroli jakości paliw.

2) Zdaniem eksperta

Okresy rozliczeniowe w podatku od towarów i usług a moment wykonania usługi

Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2.

W art. 19a ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ustawodawca wprowadził unormowanie w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do „usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń”, czyli takiej usługi, która jest wykonywana w sposób ciągły przez pewien czas natomiast rozliczenie należności za nią następuje w ramach okresu.

Należy zauważyć, że powołany wyżej przepis art. 19a ust. 3 ustawy jest konsekwencją skorzystania przez ustawodawcę krajowego z możliwości, jaką daje art. 64 ust. 2 akapit trzeci Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym Państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym i drugim, dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok.

Przepisy regulujące podatek od towarów i usług nie definiują pojęcia „sprzedaży o charakterze ciągłym”. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 lipca 2016 r. (I FSK 833/16) wskazał: „Pojęcie dostaw o charakterze ciągłym nie zostało zdefiniowane ani w przepisach ustawy o VAT, ani też Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W praktyce przyjmuje się, że dostawami o charakterze ciągłym są dostawy, w ramach których dochodzi do regularnej, powtarzalnej sprzedaży. Oczywiście wiele zależy od okoliczności konkretnego przypadku, ale należy podkreślić, że nie ma znaczenia sama liczba dostaw, ale łączący strony stały stosunek kooperacyjny.

Nawet jedna sprzedaż w miesiącu może być wykonana w ramach dostaw o charakterze ciągłym, jeżeli umowa pomiędzy stronami przewiduje stałą i powtarzalną sprzedaż. Dlatego należy uznać, że w każdej sytuacji, gdzie strony transakcji uzgodnią powtarzalność dostaw powyżej jednego miesiąca, mogą uznać taką sprzedaż za ciągłą i rozpoznawać w odniesieniu do niej obowiązek podatkowy ostatniego dnia miesiąca (por. W. Varga: Komentarz do art. 64 Dyrektywy 2006/112/WE). Podobny pogląd wyraził również A. Bartosiewicz w Komentarzu do art. 19a ustawy o VAT (Lex 2015, pkt 14), wskazując, że jeśli strony umówiły się na rozliczanie czynności w okresach rozliczeniowych, to zastosowanie ma właśnie ta reguła (zgodnie z którą usługa jest wykonana z chwilą zakończenia okresu rozliczeniowego).”

W związku z powyższym sformułować można wniosek, iż za sprzedaż ciągłą można uznać każdą dostawę lub usługę, która jest wykonywana na podstawie stosunku umownego stale i powtarzalnie, a strony umówiły się na rozliczanie czynności w okresach rozliczeniowych.

Małgorzata Słomka
Doradca podatkowy

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.

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Czy obiekty mające jedynie ściany fundamentowe i częściowo wykonane podejścia przyłączy mediów mogą podlegać zwolnieniu z podatku od towarów i usług?

Przedmiotem art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej powoływanej jako „ustawa”) objęte są jedynie takie budynki, budowle lub ich części, które po wybudowaniu lub ulepszeniu nadają się do „oddania do użytkowania”, co wyklucza z ich zakresu przedmiotowego obiekty, które mają jedynie wylane łąwy oraz ściany fundamentowe żelbetowe z częściowo wykonanymi podejściami przyłączy mediów. Tak orzekł NSA w prawomocnym wyroku z 18 maja 2017 r. (I FSK 1691/15).

NSA – podobnie jak wcześniej Minister Finansów w interpretacji indywidualnej oraz WSA w Warszawie w wydanym w sprawie wyroku z dnia 28 kwietnia 2015 r. (III SA/Wa 3006/14) – zanegował tym samym stanowisko podatnika twierdzącego, że rozpoczęty obiekt budowlany również może być sklasyfikowany wg PKOB jako budynek, przy dostawie którego należy zastosować zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy.

WSA w Warszawie w powołanym wyroku ocenił, że wprawdzie z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy nie wynika, iż przedmiotem zwolnionej dostawy powinien być budynek ukończony i zdalny już do użytku albo część takiego budynku, tym niemniej Sąd uznał, że przedmiot takiej dostawy musi stanowić obiekt budowlany posiadający cechy budynku albo część obiektu budowlanego posiadającego cechy budynku. W zakresie pojęć „budynek” oraz „budowla” Sąd odwołał się do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane stwierdzając, że obiekt opisany przez podatnika we wniosku o interpretację nie posiada cech właściwych budynkowi, chociażby z tego względu, że nie ma dachu i ścian (przegród budowlanych). WSA podkreślił, że obiekt ten na określonym etapie budowy stałby się budynkiem, jednakże o sprzedaży działki zadecydowano w momencie, gdy wzniesiono jedynie łąwy i ściany fundamentowe oraz częściowo wykonano podejścia przyłączy mediów

do budynku, takiego zaś obiektu nie można uznać za budynek w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, a w rezultacie również za przedmiot dostawy zwolnionej od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy. W ocenie WSA – prawidłowe było zatem stanowisko Organu interpretacyjnego, zgodnie z którym zbycie przedmiotowej nieruchomości podlega opodatkowaniu w sposób właściwy dla dostawy terenu niezabudowanego, przeznaczonego pod budowę, a zatem z zastosowaniem podstawowej (23%) stawki podatku od towarów i usług.

NSA w wyroku z 18 maja 2017 r. (I FSK 1691/15) uznał niezasadność skargi kasacyjnej wniesionej przez podatnika od powołanego wyżej wyroku sądu pierwszej instancji i co do zasady podzielił argumentację przyjętą w uzasadnieniu tegoż wyroku WSA. Jednocześnie zaś – z uwagi na brak zarówno w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jak i w ustawie definicji budynków, budowli lub ich części – uznał, że wykładni art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy należy dokonywać z uwzględnieniem normy poprzedzającej, tzn. art. 43 ust. 1 pkt 10, w którym generalnie zwolniono z podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, a jedynie jako wyjątek potraktowano dostawę w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, poszerzony o sytuację, gdy pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Wobec powyższego NSA doszedł do wniosku, że jeżeli w art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. a) ustawy postanowiono, iż zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, to oznacza, że przepis ten – przy spełnieniu ww. warunku – obejmuje przypadki, gdy ma miejsce dostawa budynku, budowli lub ich części:

- przed i w ramach pierwszego zasiedlenia czyli – przy uwzględnieniu definicji pierwszego zasiedlenia – po wybudowaniu lub ulepszeniu tych obiektów, a przed

oddaniem do użytkowania lub w ramach oddania do użytkowania oraz

- w okresie 2 lat od pierwszego zasiedlenia, tzn. 2 lat od oddania do użytkowania po wybudowaniu lub ulepszeniu.

Ostatecznie NSA skonkludował, że skoro art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy dotyczy jedynie takich budynków, budowli lub ich części, które po wybudowaniu lub ulepszeniu nadają się do „oddania do użytkowania”, to ławy oraz ściany fundamentowe żelbetowe z częściowo wykonanymi podejściami przyłączy mediów nie wypełniają dyspozycji tego przepisu.

2. Interpretacje podatkowe

W przypadku tankowania pojazdów w innym kraju członkowskim nie ma miejsca WNT

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Powyższe, w myśl art. 9 ust. 2 tejże ustawy stosuje się pod warunkiem, że:

1) nabywcą towarów jest:

- podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
- osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a

– z zastrzeżeniem art. 10;

2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.

Ponadto art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi, że miejscem dostawy towarów niewysyłanych ani nietransportowanych jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.

W związku z powyższym powstały wątpliwości, czy w przypadku tankowania na terytorium państwa członkowskiego pojazdów należących do podatnika podatku od towarów i usług dochodzi do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W kwestii tej wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w

interpretacji indywidualnej z dnia 28 czerwca 2017 r. (0111-KDIB3-3.4012.21.2017.1.PK). Organ ten stwierdził, że „czynność wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (dalej WNT) co do zasady wymaga istnienia dwóch stron transakcji: jeden podmiot nabywa towary rozpoznając u siebie wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, natomiast druga strona dostarcza te towary dokonując wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów towarzyszy zawsze lustrzana czynność, wykonywana przez drugą stronę transakcji, tj. dostawa towarów (co do zasady mająca charakter dostawy wewnątrzwspólnotowej). Podkreślić jednakże należy, że niewłaściwe rozpoznanie przez kontrahenta zagranicznego jego dostawy, nie powoduje braku wystąpienia u polskiego nabywcy wewnątrzwspólnotowego nabycia. Podobnie – zadeklarowanie przez kontrahenta zagranicznego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie powoduje, że u polskiego nabywcy automatycznie dochodzi do nabycia wewnątrzwspólnotowego. Ponadto podatnik dokonujący WNT jest zobowiązany do opodatkowania tej transakcji.

Potraktowanie danej czynności jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zawsze wymaga spełnienia dwóch podstawowych warunków:

- po pierwsze podmiot z jednego państwa członkowskiego musi nabyć prawo do rozporządzania towarami jak właściciel; zatem na rzecz tego podmiotu musi być dokonana dostawa;
- po drugie po nabyciu towary są przemieszczane na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo wysyłki, przy czym pozostaje bez znaczenia kto faktycznie przewozi towar i na czyje zlecenie jest to czynione, gdyż towary w wyniku dokonanej dostawy mogą być wysyłane lub transportowane przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz”.

Ponadto organ wskazał, że miejscem dostawy towarów niewysyłanych ani nietransportowanych jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy. W konsekwencji powyższego Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zajął stanowisko, że „nabycie paliwa (którego koszt jest refakturowany na Wnioskodawcę) nie stanowi importu towarów ani wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W sytuacji tankowania paliwa bezpośrednio do pojazdu, a następnie zużycia go w poza terytorium Polski w ramach zwykłej eksploatacji pojazdu oznacza, że dostawa ta następuje każdorazowo w momencie zatankowania

paliwa na danej stacji benzynowej. Nie sposób uznać, że na tle przedstawionego stanu faktycznego, zgodnie z którym paliwo nie jest przywożone do kraju, że paliwo to jest wysyłane, transportowane, lub też przemieszczane w ramach dostawy z terytorium innego państwa, w którym zostało zatankowane na terytorium Polski. Przedmiotowe paliwo jest bowiem wykorzystywane do celów napędu pojazdu (tj. zużywane podczas transportu), co nie następuje w wyniku dokonanej dostawy, ale w wyniku normalnego użytkowania przedmiotowego towaru, zgodnie z jego przeznaczeniem oraz specyfiką.

W konsekwencji, w przypadku zakupu paliwa, miejscem dostawy towarów będzie kraj, na terytorium którego paliwo znajduje się w momencie dostawy (zatankowania). Zatem dostawa paliwa będąca przedmiotem analizy – zgodnie ze stanowiskiem Wnioskodawcy – nie będzie stanowiła importu ani WNT, a tym samym nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT na terytorium Polski”.

Zatem w przypadku tankowania pojazdów na terytorium państwa członkowskiego nie dochodzi do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Dowóz pracowników do pracy a przychód ze stosunku pracy

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 14a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika z tytułu organizowanego przez pracodawcę dowozu pracowników autobusem w rozumieniu art. 2 pkt 41 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym.

Powołany art. 2 pkt 41 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym określa autobus jako pojazd samochodowy przeznaczony konstrukcyjnie do przewozu więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą.

W przypadku, gdy dowóz pracowników jest prowadzony innym samochodem (np. busem do 9 osób) istnieje ryzyko uznania przez organy podatkowe, że pracownicy otrzymują w tym przypadku nieodpłatne świadczenie, którego wartość należy doliczyć do ich przychodu. Skoro pracodawca nie ma obowiązku zapewnienia dojazdu do miejsca pracy to powstają wątpliwości, czy wobec tego nieodpłatny dowóz stanowi korzyść dla pracowników podlegającą opodatkowaniu. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. wzbudził wiele wątpliwości i powstało wiele sprzecznych opinii w tej kwestii. Z jednej strony pojawiają się opinie, że taki dowóz należy bezwzględnie opodatkować, z drugiej jednak strony to zależy od sposobu, w jaki się taki dowóz zorganizuje. W myśl ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodami podlegającymi

opodatkowaniu są również wartości nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych przez osoby fizyczne. Z drugiej strony bardzo ciężko jest wycenić wartość usługi, jaką jest nieodpłatny dowóz, jeżeli pracownicy wsiadają w różnych miejscach i pracodawca nie ewidencjonuje, którzy pracownicy z niego korzystają. Podkreślić należy dodatkowo (co przemawia za brakiem opodatkowania), że dowóz ten jest głównie w interesie pracodawcy, który w ten sposób zapewnia sobie terminowe rozpoczęcie pracy, która jest wykonywana w dużych odległościach od miejsca zamieszkania pracowników.

Podobne stanowisko możemy odnaleźć w wyroku WSA w Warszawie z dnia 12 lutego 2004 r., sygn. akt III SA 1150/02: „Dowóz pracowników do miejsc wykonywania pracy przez podatnika własnym transportem, związany z realizacją robót budowlanych prowadzonych poza siedzibą pracodawcy, stanowi świadczenie usług na rzecz zamawiającego. Nie stanowi natomiast nieodpłatnego świadczenia na rzecz pracowników w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)”.

Powołać należy również wyrok NSA z 11 kwietnia 2012 r. (sygnatura II FSK 1724/10 oraz II FSK 2735/11), zgodnie z którym sama możliwość skorzystania przez pracownika z dowozu na koszt pracodawcy nie powoduje u pracownika powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu, zwłaszcza jeżeli pracodawca nie prowadzi imiennej ewidencji pracowników korzystających tego dnia z dowozu.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Pożyczka udzielona spółce komandytowej przez wspólnika stanowi na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych zmianę umowy spółki

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b) i k) oraz pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych podatkowi podlegają m.in. umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz umowy spółki oraz zmiany tych umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Ponadto w myśl art. 1 ust. 3 pkt 1 i 2 te same ustawy w przypadku umowy spółki za zmianę umowy spółki uważa się:

1. przy spółce osobowej – wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki, pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, dopłaty oraz oddanie przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania;
2. przy spółce kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty.

Co więcej, zgodnie z art. 4 pkt 9 powyższej ustawy obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem art. 5, ciąży przy umowach spółki innych niż spółka cywilna na spółce. Natomiast w myśl art. 2 pkt 4 tej samej ustawy czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany:

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

W związku z powyższym powstały wątpliwości, czy pożyczka udzielona spółce komandytowej przez jej

wspólnika stanowi na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych umowę pożyczki czy zmianę umowy spółki. W przedmiotowej sprawie wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 30 czerwca 2017 r. (0111-KDIB4.40 14.126.2017.1.ASz), uznając taką operację gospodarczą za zmianę umowy spółki, gdyż wynika to z art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. Czynność ta nie będzie również zdaniem organu mogła skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 2 pkt 4 powyższej ustawy. Bez wpływu na powyższe rozstrzygnięcie pozostaje nawet fakt, że wspólnik prowadzi jednoosobową działalność w zakresie pożyczek. Jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej: „ (...) art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy od czynności cywilnoprawnych jednoznacznie bowiem stanowi, iż udzielenie spółce osobowej (a taką jest spółka komandytowa) pożyczki przez jej wspólnika należy traktować jako zmianę umowy spółki. Wskazany przepis nie różnicuje w żaden sposób statusu wspólnika i źródeł pochodzenia środków pieniężnych, którymi sfinansowana jest umowa pożyczki.

Nie ma więc znaczenia, czy wspólnik udziela pożyczki z tzw. majątku prywatnego czy też w ramach prowadzonej przez siebie w formie jednoosobowej (jako osoba fizyczna) działalności gospodarczej. Pożyczka ta w każdym bowiem przypadku udzielona jest przez wspólnika. Środki finansowe prowadzonego przedsiębiorstwa są składnikami majątku osoby fizycznej. Tym samym nawet w sytuacji, gdy osoba fizyczna udziela spółce osobowej, której jest wspólnikiem, pożyczki ze środków swego przedsiębiorstwa, tj. jako przedsiębiorca, to i tak na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych umowę takiej pożyczki należy traktować jako zmianę umowy spółki, gdyż pożyczki de facto udzielił wspólnik. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie można bowiem – na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych – rozdzielić czynności przez nią dokonywane na czynności przedsiębiorcy i czynności „prywatne”. Środki finansowe, którymi dysponuje stanowią w całości jej majątek.

Zatem zawierając umowę pożyczki – tak jak w przedstawionym zdarzeniu przysłym – nawet w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, w efekcie osoba

fizyczna umowę pożyczki ze spółką osobową zawiera jako współnik, a nie jako podmiot gospodarczy.

Skoro zatem opisana we wniosku umowa pożyczki powinna być traktowana – zgodnie z powołanymi przepisami – jako zmiana umowy spółki, to bez znaczenia dla jej opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych pozostaje to, że – jak wskazał Wnioskodawca

– na gruncie podatku od towarów i usług stanowi ona czynność zwolnioną z opodatkowania”.

Przedmiotową umowę pożyczki należy zatem opodatkować podatkiem od czynności cywilnoprawnych na zasadach właściwych dla zmiany umowy spółki i czynność ta nie będzie mogła korzystać ze zwolnienia od tego podatku, pomimo zwolnienia od podatku od towarów i usług.

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Przewody telekomunikacyjne a podatek od nieruchomości

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 stycznia 2016 r. (sygn. I SA/Kr 1858/15) wskazano, że przewody telekomunikacyjne ułożone w kanalizacji kablowej tworzą całość techniczno – użytkową, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jednakże należy podkreślić, że odnosi się to do sytuacji, w której właścicielem zarówno przewodów telekomunikacyjnych jak i kanalizacji kablowej jest ten sam podmiot. Natomiast przewody telekomunikacyjne nigdy nie stanowią samodzielnej budowli w rozumieniu art. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i to bez względu na przedmiot własności. O tym, czy kable stanowią budowle, decyduje bowiem umiejscowienie kabli w kanalizacji kablowej, nie zaś to, czyją są one własnością.

W uzasadnieniu Sąd podkreślił, że podziela dotychczasową ugruntowaną linię orzecniczą, wedle której przewody telekomunikacyjne ułożone w kanalizacji kablowej tworzą całość techniczno – użytkową, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wskazał jednak również, że orzecznictwo w tym zakresie odnosi się do sytuacji, w której właścicielem zarówno przewodów telekomunikacyjnych jak i kanalizacji kablowej był ten sam podmiot.

Skarżąca przedstawiła stanowisko, zgodnie z którym, skoro nie jest ani właścicielem, ani posiadaczem samodzielną budowli, jaką stanowią kanalizacja kablowa wraz z kablami – kanalizacja kablowa jest jej udostępniona przez jej właściciela, którym nie jest żaden z podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych na podstawie umowy najmu – to brak

jest podstaw do uznania, że skarżąca jest podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu budowli w postaci linii kablowych, skoro nie stanowią one samodzielnej budowli w rozumieniu art. 1a pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Sąd nie zgodził się z powyższym i wskazał, że z ugruntowanego stanowiska sądów administracyjnych wynika, że przewody telekomunikacyjne ułożone w kanalizacji kablowej tworzą całość techniczno-użytkową, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przewody telekomunikacyjne nigdy nie stanowią samodzielnej budowli w rozumieniu art. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – bez względu na przedmiot własności. O tym, czy kable stanowią budowle, decyduje bowiem umiejscowienie kabli w kanalizacji kablowej, nie zaś to, czyją są one własnością. Okoliczność, że doszło do sprzedaży oraz leasingu zwrotnego nie powoduje natomiast utraty związku funkcjonalnego kabli z budowlą. Tworzenie całości techniczno-użytkowej należy bowiem rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku.

Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł być do określonego celu, budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową. Przykładem takiego obiektu jest kanalizacja kablowa – jest ona samodzielnym obiektem budowlanym, jednakże bez wypełnienia jej kablami nie pełni ona żadnej konkretnej funkcji użytkowej (poza możliwym jej użyciem jako osłony kabli). Dopiero kanalizacja kablowa i położone w niej kable i pozostałe elementy, stanowią całość użytkową, pozwalającą na

prorowadzenie działalności gospodarczej w postaci świadczenia usług telekomunikacyjnych.

Sąd zgodził się ze skarżącą, że podatnikiem podatku od nieruchomości może być właściciel bądź posiadacz samoistny budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Istota problemu sprowadzała się jednak w ocenie Sądu do pytania, czy przez właściciela budowli można rozumieć również właściciela części budowli związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą, czy też dopuszczalna jest taka interpretacja, że kable telekomunikacyjne można uznać za część budowli podlegającej opodatkowaniu, skoro są elementem budowli stanowiącej całość techniczno-użytkową. W przepisach prawa podatkowego brak jest natomiast za-

strzeżenia, że opodatkowane elementy budowli muszą stanowić samodzielną budowlę. W wyroku wskazano, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle, jak również ich części, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnikiem podatku od nieruchomości w takiej sytuacji jest zatem właściciel części budowli. Za takim rozumieniem tego pojęcia przemawia w ocenie Sądu dodatkowo fakt że ustawa definiując pojęcie podatnika używa liczby pojedynczej, ale jednocześnie przewiduje możliwość opodatkowania obiektu budowlanego stanowiącego współwłasność wielu podmiotów.

Wyrok nie jest prawomocny.

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 30 60, 501 01 01 08 e-mail: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl</p> <p>Renata Janiec-Modzelewska wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 00777 tel. 22 517 30 70 wew. 105, 601 225 855 e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl</p> <p>Jerzy Bielawny wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. 22 517 30 60, 602 652 955 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. 22 517 30 94, 501 603 910 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dyrektor Generalny do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. 22 517 30 87 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p> <p>Departament Prawny Jacek Pyssa tel. 22 517 30 67, 501 455 500 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p> <p>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych Katarzyna Wawrzonkiewicz dyrektor biura tel. 22 517 30 76 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Edukacji Jarosław Skonecki dyrektor tel. 22 517 30 60 wew. 215, 601 365 765 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dział Marketingu Andrzej Sarna dyrektor tel. 22 517 30 86, 501 603 907 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dział Wydawnictw Robert Fajkowski kierownik tel. 22 517 30 60 wew. 141 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p> <p>Dział Audytu Podatkowego Agata Strocka konsultant podatkowy, główny specjalista w dziale audytu podatkowego tel. 22 517 30 69, 501 134 269 e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl</p>

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

Siedziba	Zarząd	
<p>ul. Kaleńska 8 04-367 Warszawa tel. 22 517 30 70 fax. 22 517 30 71 e-mail: audyt@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Renata Janiec-Modzelewska Prezes Zarządu Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777</p> <p>Jarosław Stefaniak Wiceprezes Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 10832</p>	<p>Beata Pytkowska Członek Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 12391</p>

Departamenty

Departament Audytu Finansowego

Jarosław Stefaniak
Kierownictwo Departamentu
Biegły Rewident nr ew. 10832
tel. 22 517 30 70 wew. 203, 504 403 041
e-mail: jaroslaw.stefaniak@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Finansowo-Księgowej

Elżbieta Cajs
Kierownictwo Departamentu
Certyfikat Księgowy nr ew. 7367/2004
tel. 22 517 30 70 wew. 233, 506 067 205
e-mail: elzbieta.cajs@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Kadrowo-Płacowej

Alicja Antos
Kierownictwo Departamentu
tel. 22 517 30 70 wew. 238, 501 603 907
e-mail: alicja.antos@isp-modzelewski.pl

Departament Doradztwa Podatkowego

Renata Janiec-Modzelewska
Kierownictwo Departamentu
Doradca Podatkowy nr ew. 00777
tel. 22 517 30 70 wew. 105, 601 225 855
renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl

Oddziały Instytutu Studiów Podatkowych

Oddział Małopolski	Oddział Śląski	Oddział Wielkopolski
<p>Ul. Gertrudy 7/12 31-046 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. 61 843 09 21/22 tel./fax 61 848 33 48 e-mail: biuro.poznan@isp-modzelewski.pl</p>