



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

# TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 11 maja 2018 r. do dnia 17 maja 2018 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

# ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

## 1) Aktualności

### Uzupełnienie numeru PESEL w CEIDG

W dniu 19 maja 2018 r. minął termin na uzupełnienie wpisu w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej o numer PESEL. Wpis przedsiębiorców, którzy tego nie zrobili zostanie z urzędu wykreślony. CEIDG przekazuje drogą elektroniczną niezwłocznie, nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu wykreślenia przedsiębiorcy z CEIDG, informację o dokonaniu wykreślenia do Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, Głównego Urzędu Statystycznego, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz do odpowiednich organów koncesyjnych, prowadzących działalność regulowaną oraz organów właściwych do spraw zezwoleń i licencji

Powyższe dotyczy przedsiębiorców, którzy założyli firmę przed dniem 1 stycznia 2012 r. i ich wpis został przeniesiony do CEIDG z gminnej ewidencji (wpis po tej dacie musi zawierać numer PESEL). Konsekwencji braku uzupełnienia wpisu do CEIDG nie muszą również obawiać się przedsiębiorcy, którzy po dniu 1 stycznia 2012 r. składali jakiegokolwiek wnioski do CEIDG.

W przypadku nieuzupełnienia wpisu do CEIDG i wykreśleniu, należy wystąpić do Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z wnioskiem o przywrócenie wpisu i umieszczenie w nim brakujących danych. Pismo należy przesłać do Departamentu Małych i Średnich Przedsiębiorstw w Ministerstwie Przedsiębiorczości i Technologii.

Powyższy obowiązek wynika z art. 61 ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1893), w myśl którego w przypadku gdy wpis do CEIDG nie zawiera numeru PESEL, przedsiębiorca uzupełnia wpis o tę daną w terminie 2 lat od dnia wejścia w życie ustawy; ponieważ ustawa weszła w życie 19 maja 2016 r., termin upływa 19 maja 2018 r.

### Nowy podatek solidarnościowy

W dniu 15 maja 2018 r. Ministerstwo Finansów opublikowało komunikat informujący o założeniach Solidar-

nościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych. Nowy fundusz celowy zasilany ma być głównie z obowiązkowej składki na Fundusz Pracy w wysokości 0,15% podstawy składki na Fundusz Pracy oraz daniny solidarnościowej od dochodów osób fizycznych – w wysokości 4% od nadwyżki dochodów powyżej 1 mln za rok podatkowy.

Zgodnie z informacjami przedstawionymi w komunikacie Ministerstwa Finansów z dnia 15 maja 2018 r. daninę solidarnościową będą płaciły osoby fizyczne, których dochody w roku podatkowym przekroczą 1 mln zł; podkreślono, że suma dochodów będzie pomniejszana o zapłacone składki na ubezpieczenia społeczne. Osób osiągających takie dochody w roku 2019 r. zgodnie z wyliczeniami Ministerstwa Finansów ma być ok. 25 tysięcy. Danina solidarnościowa od nadwyżki ponad 1 mln zł w założeniu wynosić ma 4%. Pieniądze mają wpływać do tego samego urzędu skarbowego, w którym rozliczany jest podatek dochodowy, czyli do urzędu właściwego ze względu na miejsce zamieszkania podatnika. Następnie właściwy urząd skarbowy będzie przekazywać daninę na powstały fundusz celowy.

Jak wynika z informacji przekazanej przez Ministerstwo Finansów, nową daninę należy traktować jako podatek od dochodu z różnych źródeł. Obejmować będzie dochody z pracy, emerytur, rent, umów zlecenia, umów o dzieło, praw majątkowych, działalności gospodarczej, a także z zysków kapitałowych.

Ministerstwo Finansów wskazało, że daniny o charakterze solidarnościowym są stosowane w innych państwach, jak np. Niemczech funkcjonująca jako dodatkowa opłata powiązana z podatkiem dochodowym. Podatek solidarnościowy wprowadziły także m.in. Grecja, Włochy i Łotwa.

### Wniosek do Komisji Europejskiej w sprawie wprowadzenia obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

W dniu 7 maja 2018 r. rząd przyjął wniosek do Komisji Europejskiej (KE), który ma umożliwić Polsce ewentualne zastosowanie obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (ang. split payment) w podatku VAT.

Jak wynika z informacji opublikowanej przez Ministerstwo Finansów w dniu 11 maja 2018 r., obowiązek

rozliczania VAT tą metodą dotyczyłby jedynie transakcji w branżach wrażliwych na nadużycia, w których zidentyfikowano istotne oszustwa w VAT. Jeśli wniosek zostanie zaakceptowany, Polska będzie mogła skorzystać z tego rozwiązania już w 2019 r. Przyjęty przez rząd wniosek do KE o derogację (uchylenie obowiązywania) dla Polski – na podstawie art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – ma umożliwić naszemu krajowi ewentualne zastosowanie obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności w VAT.

Obowiązek rozliczania VAT tą metodą dotyczyłby jedynie transakcji objętych obecnie mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz odpowiedzialnością solidarną, tj. tych branż, w których zidentyfikowano istotne oszustwa w VAT. Fakultatywna forma mechanizmu podzielonej płatności w VAT będzie obowiązywać już od dnia 1 lipca 2018 r., a obecny wniosek do KE ma być kolejnym krokiem podejmowanym w celu uszczelnienia systemu podatkowego i zmniejszania luki w VAT.

Decyzje w sprawie terminu wdrożenia i zakresu obowiązywania obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności będą podejmowane po analizie funkcjonowania fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności.

## 2) Zdaniem eksperta

### **Usługa ciągle rozliczana w okresach rozliczeniowych**

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. Natomiast w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, o których mowa w art. 19a ust. 2 ustawy, należy wskazać, że obowiązek podatkowy – w przypadku wykonania usługi częściowej – powstaje właśnie w tej części. Zgodnie z ust. 3 powołanego przepisu 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.

Zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Analiza przywołanych wyżej przepisów wskazuje, że przepis art. 19a ust. 1 ustawy formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres. Unormowanie zawarte w cyt. art. 19a ust. 1 ustawy pozostaje w zgodzie z art. 63 Dyrektywy 2006/112/WE Rady, zgodnie z którym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r., dla powstania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych nie ma znaczenia chwila wystawienia faktury.

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



## 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.

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 jako 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

# NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

## 1. Wyroki sądów administracyjnych

### **Zasada in dubio pro tributario a opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych**

Odpowiedzi na pytanie, czy zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej określanej jako: „ustawa”), objęte było nabycie nieruchomości w drodze dziedziczenia i działu spadku ponad udział spadkowy, podjął się NSA w pra-

womocnym wyroku z dnia 29 listopada 2017r. (II FSK 3280/15). Jednocześnie wypowiedział się w sprawie stosowania zasady in dubio pro tributario

W wyroku tym NSA orzekł w szczególności, iż: „Wątpliwości powstające w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, tj. językowej, systemowej lub celowościowej, uzasadniają odwołanie się do zasady in dubio pro tributario i przyjęcie takiego rozumienia interpretowanego przepisu prawa, które jest korzystne dla podatnika. Za odwołaniem się do zasady

in dubio pro tributario przemawia również sytuacja, kiedy podatnik dokonując samoobliczenia podatku, w tym także stosując zwolnienie podatkowe, kierował się aktualną w tym czasie praktyką organów podatkowych oraz orzecznictwem sądów administracyjnych.”

Okazją do wyrażenia powyższych tez NSA był spór na tle uchylonego z dniem 1 stycznia 2007 art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. d ustawy, który jednak znajduje zastosowanie do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r. Spór ten wiązał się z problemem prawnym, czy dział spadku, w wyniku którego podatnik stał się właścicielem nieruchomości ponad udział spadkowy, mieści się w użytym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy pojęciu „nabycie w drodze spadku”, czy też zdarzenie to jest innym rodzajem nabycia nieruchomości (udziału w nieruchomości). Jak zauważył NSA w uzasadnieniu wyroku II FSK 3280/15, zagadnienie to budzi poważne wątpliwości nie tylko na gruncie przedmiotowego przepisu, ale także na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy, który określa źródło przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości.

W sprawie rozpoznawanej przez NSA, Sąd pierwszej instancji, w wyroku (III SA/Wa 3499/14) z dnia 17 czerwca 2015 r., oddalił skargę Podatnika (radcy prawnego) uznając za prawidłowe stanowisko, wyrażone w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej i poprzedzającej ją decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego, że nabycie w wyniku działu spadku części majątku spadkowego, który należał do innych spadkobierców, tj. otrzymanie z tego majątku udziałów przekraczających pierwotny udział spadkowy, jest równoznaczne z nabyciem w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy, nawet jeśli następuje bez wzajemnych spłat i dopłat.

Podatnik w skardze kasacyjnej od tegoż wyroku zarzucił m.in. rażące naruszenie art. 121 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: „O.p.”), poprzez w szczególności naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych, zasady jednolitego stosowania prawa podatkowego oraz zasady przewidywalności poprzez odsyłanie w zaskarżonym wyroku w sposób szczególnie wybiórczy do odosobnionych kilku wyroków z 2014-2015, pomimo, że w swoim działaniu w 2009 r. Podatnik kierował się obowiązującą wówczas wykładnią prawa wynikającą z interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2008 r. oraz licznych wydanych wówczas wyroków sądów administracyjnych wskazujących na traktowanie działu spadku jako nabycia

spadku w rozumieniu przepisów zwalniających sprzedaż tak nabytej nieruchomości z podatku dochodowego pomimo przejęcia części spadku ponad udział.

NSA potwierdził, że w tej kwestii orzecznictwo sądów administracyjnych nie jest jednolite. Wskazał, że „Z jednej strony prezentowane są poglądy, że co do zasady, dział spadku i zniesienie wspólności majątku spadkowego jest formą nowego nabycia, jeżeli w ich wyniku podatnik otrzymuje nieruchomość (udział w nieruchomości), której wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. O nabyciu „w drodze spadku” można byłoby mówić tylko wówczas, gdyby na skutek działu spadku każdy ze spadkobierców uzyskał składniki majątkowe odpowiadające wartości jego udziału w spadku, a żaden z nich nie zostanie wzbogacony kosztem innego spadkobiercy.” Taki pogląd wyraził NSA między innymi w wyroku z dnia 21 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2872/12. Podobnie wypowiadały się składy orzekające w sprawach o sygn.: II FSK 1966/11, II FSK 984/12, II FSK 2836/12, II FSK 3034/12, II FSK 3246/12, II FSK 3262/14).

Równie często przyjmowane było stanowisko odmienne, a mianowicie takie, że „późniejszy dział spadku, w wyniku którego jeden ze spadkobierców stał się właścicielem całej nieruchomości nie może uzasadniać poglądu, że nabycie nieruchomości ponad „odziedziczone” udział nie nastąpiło w drodze spadku.” Taki pogląd na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy wyraził NSA w sprawach o sygn.: FSK 476/04, FSK 477/04, II FSK 1276/07, II FSK 500/10, II FSK 752/10, II FSK 1179/08, II FSK 282/14. Ponadto zaś wyroku z dnia 8 lutego 2007 r. (II FSK 187/06), a także w wyroku z dnia 19 czerwca 2015 r. (II FSK 625/13). W tym ostatnim wyroku NSA stwierdził: „Użyte w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d u.p.d.o.f. określenie „w drodze spadku” należy rozumieć jako nabycie w spadku, z chwilą jego otwarcia, w tym także wówczas, gdy następnie przeprowadzony został dział spadku, na podstawie którego spadkobierca nabył dalszy udział w nieruchomości, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f.”

NSA odwołał się wobec powyższego do zasady in dubio pro tributario, obecnie wyrażonej wprost w art. 2a o.p., który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Zazaczył, że przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 2016 r., więc w czasie orzekania w tej sprawie przez sąd pierwszej instancji nie mógł stanowić wzorca sądowej kontroli

zaskarżonej decyzji, jednak przed tą datą zasada *in dubio pro tributario* była wywodzona z norm konstytucyjnych. TK zaś w orzecznictwie sprzed 2016 r., zwracał uwagę, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tak orzekał TK m.in. w wyrokach z dnia: 18 lipca 2013 r. (SK 18/09) i 29 lipca 2014 r. (P 49/13) oraz w postanowieniu z dnia 15 lipca 2015 r. (SK 69/13).

Uwzględniając powyższe NSA w wyroku z 29 listopada 2017r. (II FSK 3280/15) stwierdził, że wątpliwości powstałych przy interpretacji art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni prawa, a argumenty przemawiające za jednym bądź drugim kierunkiem wykładni przedmiotowego przepisu są jednakowo ważne. Nadto zaś zauważył, że kiedy powstał wobec Podatnika obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży nieruchomości (2009 rok), w orzecznictwie NSA przeważał pogląd, iż dział spadku, w wyniku którego jeden ze spadkobierców stał się właścicielem całej nieruchomości, nie pozbawia spadkobiercę możliwości zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy mógł zatem oczekiwać, że taka sama interpretacja zostanie przyjęta również w jego sprawie.

Wszystko to spowodowało, że NSA odwołał się do zasady *in dubio pro tributario* i przyjął, że zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy, objęte było nabycie nieruchomości przez Podatnika w drodze dziedziczenia i działu spadku, także ponad udział spadkowy.

## 2. Interpretacje podatkowe

### **Zapłata stanowiąca równowartość kwoty VAT na rzecz wystawcy faktury a opodatkowanie podatkiem dochodowym**

Czy w związku z otrzymaną od spółki komandytowej zapłatą stanowiącą równowartość kwoty podatku od towarów i usług z faktury dokumentującej wniesienie znaku towarowego zostanie rozpoznany u Wnioskodawcy (wystawcy faktury) przychód podlegający opodatkowaniu?

Wnioskodawca (czynny podatnik VAT) zamierza wnieść aportem do spółki komandytowej znak towa-

rowy objęty ochroną prawną do spółki komandytowej, w której jest komandytariuszem. W zamian za aport Wnioskodawca podwyższy wartość wkładu w kapitale spółki komandytowej. Przedmiotowa transakcja zostanie zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowana na zasadach ogólnych (stawka 23%) właściwych dla odpłatnego świadczenia usług. W efekcie, Wnioskodawca udokumentuje analizowaną transakcję wniesienia znaku towarowego fakturą VAT.

Podatnik zamierza zachować poniższy schemat rozliczenia:

1. Wnioskodawca wystawi na rzecz Spółki Komandytowej fakturę VAT obejmującą wartość wkładu (jako wartość netto) oraz wartość podatku obliczoną od wartości netto wg odpowiedniej stawki. Podatek wykazany na fakturze zostanie przekazany przez Wystawcę do urzędu skarbowego zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług,
2. Spółka Komandytowa wyda na rzecz Wnioskodawcy udział kapitałowy o wartości równej wartości netto wkładu,
3. Spółka Komandytowa odliczy podatek naliczony wykazany na fakturze wystawionej przez Wnioskodawcę, nadwyżka podatku naliczonego nad należnym zostanie zwrócona Spółce Komandytowej na zasadach przewidzianych w ustawie o podatku od towarów i usług,
4. Spółka Komandytowa dokona zapłaty na rzecz Wnioskodawcy pozostałej części kwoty brutto określonej na fakturze, tj. kwoty podatku określonej na fakturze, w formie przelewu bankowego.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednym ze źródeł przychodów jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Zgodnie z art. 5a pkt 6 cytowanej wyżej ustawy, ilekroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej oznacza to działalność zarobkową:

- wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Stosownie do treści art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (pozarolnicza działalność gospodarcza), uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Co do zasady, do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej należy zaliczyć wszelkie korzyści należne (otrzymane) w związku z tą działalnością, za wyjątkiem przychodów wymienionych w art. 14 ust. 3 tej ustawy.

Z treści cytowanego uprzednio art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że (co do zasady) do przychodów nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług. Jednak w niniejszej sprawie, środki pieniężne, o których mowa we wniosku przekazane przez Spółkę na rzecz Wnioskodawcy, nie stanowią podatku.

Stosownie do treści art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

W myśl art. 5 Ordynacji podatkowej zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z brzmieniem art. 6 Ordynacji podatkowej podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Podkreślenia ponadto wymaga, że przepisy ustawy podatku od towarów i usług nie zawierają innej definicji w zakresie należnego podatku od towarów i usług.

W przedstawionym wniosku Spółka dokonana zapłaty na rzecz Wnioskodawcy pozostałej części kwoty brutto określonej na fakturze, tj. kwoty podatku VAT określonej na fakturze. Zatem w przedmiotowej sprawie Wnioskodawca ma uzyskać od kontrahenta w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą świadczenie pieniężne, które stanowi dla niego przysporzenie majątkowe, którym może on swobodnie rozporządzać. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 16 maja 2018 r. (0115-KDIT3.4011.182.2018.1.PSZ) wyraził pogląd, że należność ta nie jest i nie może być traktowana jako podatek. W przedmiotowej sprawie otrzymane środki pieniężne nie mogą być utożsamiane z należnym podatkiem od towarów i usług. Otrzymane przez Wnioskodawcę środki pieniężne będą przychodem podatkowym na podstawie art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zaś przepis art. 17 ust. 1 pkt 9 tej ustawy nie ma zastosowania.

## INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

### Podjęcie działalności gospodarczej po raz pierwszy a przysługujące ulgi

Konstytucja Biznesu jest to pakiet pięciu nowych ustaw, które wejdą w życie już 30 kwietnia br. Celem wprowadzenia nowych ustaw jest zreformowanie i uproszczenie przepisów dotyczących prowadzenia działalności.

Zmiany, które wprowadzi Konstytucja biznesu dotyczą takich obszarów, jak:

- relacje przedsiębiorcy z urzędami i załatwianie spraw urzędowych,
- zakładanie firmy,
- zawieszenie działalności,
- zasady tworzenia prawa gospodarczego,
- obowiązki związane z prowadzeniem działalności.

Jedną z ważniejszych zmian jest ulga na start dla osób, które rozpoczynają prowadzenie działalności po raz pierwszy bądź po długiej przerwie. Osoby, które założą działalność gospodarczą, zyskają fakultatywne

zwolnienie ze składek na ubezpieczenie społeczne maksymalnie przez pierwsze 6 miesięcy. Aby skorzystać z ulgi, muszą spełnić jeszcze dwa warunki:

- podjąć działalność gospodarczą po raz pierwszy albo ponownie po upływie co najmniej 60 miesięcy kalendarzowych od dnia ostatniego zawieszenia lub zakończenia działalności gospodarczej,
- nie wykonywać jej na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym początkujący przedsiębiorca wykonywał w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności.

Skorzystanie ze zwolnienia spowoduje, że przedsiębiorca nie będzie musiał od razu zgłaszać się do obowiązkowych obecnie ubezpieczeń społecznych. Zrobi to dopiero po upływie 6 miesięcy od rozpoczęcia działalności. Nie oznacza to jednak braku jakichkolwiek kosztów prowadzenia działalności – trzeba będzie zapłacić składki na ubezpieczenie zdrowotne – to obecnie 319,94 zł miesięcznie. Aby zgłosić się do ubezpieczenia zdrowotnego, należy wypełnić druk ZUS ZZA (z kodem tytułu ubezpieczenia rozpoczynającym się cyframi 05 40).

Przedsiębiorca będzie podlegał temu ubezpieczeniu od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności do dnia zaprzestania jej wykonywania, z wyjątkiem okresu zawieszenia działalności. W okresie zawieszenia można zgłosić się do dobrowolnego ubezpieczenia zdrowotnego.

Ponadto istotnym elementem jest to, i w czasie korzystania z ulgi na start można zgłosić do ubezpieczenia zdrowotnego także członków swojej rodziny.

Składkę na ubezpieczenie zdrowotne opłaca się od zadeklarowanej kwoty, nie niższej jednak niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze

przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku (w 2018 r. jest to kwota 3554,93 zł). Składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 9% podstawy wymiaru (w 2018 r. to 319,94 zł). Składka jest miesięczna i niepodzielna, to oznacza, że trzeba ją opłacić w pełnej wysokości niezależnie od liczby dni podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu w miesiącu.

ZUS przypomina, że jeśli oprócz indywidualnej działalności gospodarczej ubezpieczony prowadzi także inne rodzaje działalności, np. jest współnikiem spółki cywilnej, jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki jawnej, spółki komandytowej, spółki partnerskiej, wykonuje wolny zawód, działalność artystyczną bądź twórczą, od każdego rodzaju działalności należy opłacić składkę. Podobnie, jeśli oprócz indywidualnej działalności gospodarczej, ubezpieczony jest współnikiem w kilku spółkach, składkę na ubezpieczenie zdrowotne zapłaci zarówno z tytułu wykonywania tej działalności, jak i odrębnie od każdej prowadzonej spółki.

Są jednak 3 grupy osób zwolnionych z obowiązku opłacania składki na ubezpieczenie zdrowotne z tytułu prowadzenia działalności w okresie ulgi na start:

- emeryci bądź renciści, których świadczenie nie przekracza miesięcznie minimalnego wynagrodzenia oraz przychody z działalności nie przekraczają miesięcznie 50% kwoty najniższej emerytury lub będą opłacać podatek dochodowy w formie karty podatkowej,
- osoby zaliczone do umiarkowanego lub znacznego stopnia niepełnosprawności, których przychody z działalności nie przekraczają miesięcznie 50% kwoty najniższej emerytury lub będą opłacać podatek dochodowy w formie karty podatkowej,
- osoby pobierające zasiłek macierzyński, którego wysokość nie przekracza miesięcznie kwoty świadczenia rodzicielskiego (w 2018 roku to 1000 zł).

## DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

### **Różnica pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej a wysokością opodatkowanego uprzednio majątku spółki jawnej**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 19 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 1270/17. stwierdził, że przy przekształceniu spółki jawnej

w spółkę komandytową opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega różnica pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej a wysokością opodatkowanego uprzednio majątku spółki jawnej.

Spółka jawna w związku z planowanym przekształceniem w spółkę komandytową złożyła wniosek



o wydanie interpretacji indywidualnej. Wyjaśniła, że ma wątpliwość, czy od wnoszonych do nowej spółki wkładów powinna zapłacić podatek od czynności cywilnoprawnych. Podkreśliła, że w wyniku przekształcenia nastąpi jedynie zmiana formy prowadzonej działalności gospodarczej, nie zmienią się natomiast jej wspólnicy, ani stan jej pasywów i aktywów. W umowie spółki komandytowej wspólnicy nie będą wnosili, jako wkładu, majątku zgromadzonego podczas funkcjonowania spółki jawnej, przewyższającego wartość pierwotnie wniesionych wkładów. Majątek ten pozostanie jednak majątkiem spółki przekształconej (spółki komandytowej), z uwagi na fakt, iż spółce przekształconej, jako następcy prawnemu będą przysługiwać wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

W ocenie organu administracyjnego planowana zmiana formy prowadzenia działalności gospodarczej będzie w opisanych warunkach stanowić zmianę umowy spółki w rozumieniu art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. W jej wyniku dojdzie do zwiększenia majątku spółki komandytowej, jej łączny majątek będzie większy niż suma wkładów wniesionych pierwotnie do spółki jawnej. W związku z tym nadwyżka wartości wkładów do spółki komandytowej nad wartością wkładów do spółki jawnej, z racji wcześniejszego jej nieopodatkowania będzie podlegała podatkowi. Podstawę opodatkowania stanowić będzie wartość wszystkich wkładów wniesionych do tej spółki w związku z przekształceniem, ze zwolnieniem od podatku tej części wkładu, która odpowiada opodatkowanej wcześniej wartości wkładów w spółce jawnej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał stanowisko organu za prawidłowe. Jednocześnie podkreślił, że podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają również zmiany umowy spółki, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W przypadku umowy spółki za jej zmianę uważa się przekształcenie lub łącze-

nie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej. Podstawę opodatkowania przy umowie spółki przy przekształceniu lub łączeniu spółek stanowi wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia. Zwolniona od podatku jest wówczas ta część wkładów do spółki albo kapitału zakładowego, których wartość była uprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych.

W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym w wyniku przekształcenia spółki jawnej w spółkę komandytową łączny majątek spółki przekształconej (komandytowej) będzie większy niż suma wkładów wniesionych pierwotnie do spółki jawnej. Majątek spółki komandytowej obejmie bowiem część majątku spółki jawnej, która nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych tj. niepodzielony zysk jak i mienie nabywane przez spółkę ze środków dotychczas posiadanych. W tej sytuacji opodatkowaniu będzie podlegać różnica pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej, a wysokością opodatkowanego uprzednio majątku spółki jawnej, tj. uprzednio opodatkowanych wkładów wniesionych do spółki jawnej.

A zatem niezależnie od tego, czy następuje przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową, czy też spółki kapitałowej w spółkę osobową, mechanizm objęcia podatkiem od czynności cywilnoprawnych tej części majątku spółki, która uprzednio nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, będzie niezmienny – wkładem do spółki przekształconej jest bowiem wartość całego majątku spółki przekształcanej (niezależnie czy jest to spółka osobowa czy kapitałowa), który wejdzie w skład spółki przekształconej.

# PODATKI I OPŁATY LOKALNE

## **Czy użytki rolne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?**

Grunty sklasyfikowane jako użytki rolne lub lasy, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wówczas, gdy grunty te zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba, że na prowadzenie działalności gospodarczej nie są zajęte, a nie są zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfi-

kacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną (wyrok NSA z 16 lipca 2010 r., II FSK 1915/09, 12 kwietnia 2012 r. sygn.. akt II FSK 1771/10). Zgodzić się przy tym należy z poglądami prezentowanymi w literaturze przedmiotu (np. L. Etel, „Podatek od nieruchomości, rolny, leśny”, Warszawa 2005) i w orzecznictwie (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 stycznia 2007 r., II FSK 97/06), że zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej powinno mieć charakter faktyczny. Kluczowe staje się wyjaśnienie pojęcia gruntów „zajętych” na prowadzenie działalności gospodarczej, innej niż działalność wykazana w ewidencji gruntów.

## 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 30 60, 501 01 01 08 e-mail: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dyrektor Generalny</b> do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. 22 517 30 94, 501 603 910 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Edukacji</b> Jarosław Skonecki dyrektor tel. 22 517 30 60 wew. 215, 601 365 765 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p>
<p><b>Renata Janiec-Modzelewska</b> 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><b>Dyrektor Generalny</b> do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. 22 517 30 87 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Marketingu</b> Andrzej Sarna dyrektor tel. 22 517 30 86, 501 603 907 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p>
<p><b>Jerzy Bielawny</b> wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. 22 517 30 60, 602 652 955 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Departament Prawny</b> Jacek Pyssa tel. 22 517 30 67, 501 455 500 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Wydawnictw</b> Robert Fajkowski kierownik tel. 22 517 30 60 wew. 141 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p>
	<p><b>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych</b> Katarzyna Wawrzonkiewicz dyrektor biura tel. 22 517 30 76 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p><b>Dział Audytu Podatkowego</b> 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><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>Jarosław Stefaniak</b> Wiceprezes Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 10832</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>