



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 29 czerwca 2018 r. do dnia 5 lipca 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 zakresie zakresu działalności, do której można stosować 50% koszty uzyskania przychodów

Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3-4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. koszty uzyskania niektórych przychodów określa się następująco:

- 1) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a i 9b, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód,
- 2) z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 – w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Należy więc wskazać, że aby w ogóle zastosować podwyższone koszty uzyskania przychodów musi powstać w jej efekcie utwór w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych i w umowie powinny znajdować się zapisy dotyczące korzystania z praw autorskich lub rozporządzania prawami autorskimi przez twórcę, za co przysługuje twórcy wynagrodzenie – honorarium autorskie.

Zgodnie z art. 22 ust. 9a ustawy w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 r., w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, co obecnie oznacza możliwość odliczenia maksymalnie kwoty 85 528 zł.

Zgodnie z dodanym od dnia 1 stycznia 2018 r. ust. 9b powołanego artykułu przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności:

1. twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii, twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
2. badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej;
3. artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii;
4. w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażyistów, kaskaderów;
5. publicystycznej.

Rozwiązanie powyższe spowodowało de facto pozbawienie części twórców w rozumieniu art. 8 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych możliwości stosowania podwyższonego limitu kosztów, nadto zrodziło obawy dotyczące zasadności zróżnicowanego traktowania osób wykonujących tzw. twórcze zawody, przede wszystkim zaś – wbrew deklarowanym intencjom prawodawcy – stało się źródłem licznych wątpliwości interpretacyjnych. Powyższe mankamenty nowelizacji z 27 października 2017 r. zdecydowano się usunąć za pomocą kolejnej zmiany ustawy. Przewiduje ją ustawa z dnia 15 czerwca 2018 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 (obecnie ustawa czeka na podpis Prezydenta), w której zaproponowano nadanie nowego brzmienia ust. 9b art. 22 ustawy poprzez uporządkowanie i dodanie dziedzin, w odniesieniu do których można zastosować limit 50% kosztów uzyskania przychodów. Wśród dziedzin tych znalazła się przykładowo działalność w zakresie inżynierii budowlanej, tłumaczeń oraz gier komputerowych.

Przyjęcie proponowanego rozszerzenia listy uprawnionych zapewne przyczyni się do wyeliminowania części problemów związanych ze stosowaniem ustawy,

jednak równocześnie spowoduje dalsze pogłębienie kazuistyki tej regulacji. Trudno też z punktu widzenia wymogu stabilności i pewności opodatkowania zaakceptować okoliczności powstania nowego rozwiązania.

Zgodnie z ustawą nowelizującą z dnia 15 czerwca 2018 r. w art. 22 ust. 9b otrzymuje 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 wystawiennej, 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 oraz z 2018 r. poz. 650), do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;

8. działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.”

Zgodnie zaś z art. 4 ustawy nowelizującej z dnia 15 czerwca 2018 r. przepisy m.in. art. 22 ust. 9b, w brzmieniu nadanym nowelizowaną ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

2. Zdaniem eksperta

Kiedy strata w środku trwałym jest kosztem podatkowym?

W przypadku, gdy likwidacja środków trwałych, w tym inwestycji w obcym środku trwałym, została dokonana z tej przyczyny, że dotychczas wykorzystywany w działalności gospodarczej środek trwały utracił przydatność z racji zmiany rodzaju działalności, to poniesiona strata nie stanowi kosztu podatkowego.

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1. Wobec tego – a contrario – kosztem uzyskania przychodów będzie strata w środkach trwałych w części, w jakiej te środki nie zostały zamortyzowane. Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność

Andrzej Łukiańczuk

Doradca podatkowy nr wpisu: 10266



Kierownik zespołu cen transferowych. Zajmuje się przede wszystkim problematyką cen transferowych oraz zagadnieniami związanymi z podatkami dochodowymi, w tym sposobami legalnej optymalizacji podatkowej w ramach restrukturyzacji podmiotów gospodarczych, a także prawem bilansowym. Wieloletni pracownik Departamentu Rachunkowości i Podatków jednego z największych podmiotów gospodarczych w Polsce. Ekonomista, swoje kwalifikacje podnosił studiując na Podyplomowym Studium Podatkowym oraz Podyplomowym Studium Rachunkowości Finansowej i Zarządczej w Szkole Głównej Handlowej. Jest także absolwentem Studium Doradców i Ekspertów Podatkowych organizowanym przez ISP.

Współautor Komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Restrukturyzacji spółek kapitałowych, autor publikacji w Gazecie Prawnej, a także BISP.

gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności. Z powyższego przepisu wynika, że w przypadku, gdy likwidacja środków trwałych, w tym inwestycji w obcym środku trwałym, została dokonana z tej przyczyny, że do tychczas wykorzystywany w działalności gospodarczej środek trwały utracił przydatność z racji zmiany rodzaju działalności, to poniesiona strata nie stanowi kosztu podatkowego. Jeżeli jednak wszelkie działania w zakresie racjonalnej gospodarki środkami trwałymi w ramach prowadzonej już działalności gospodarczej skutkuje

likwidacją niektórych z tych środków są ekonomicznie i gospodarczo uzasadnione, nie mogą być kwalifikowane jako zmiana rodzaju działalności gospodarczej w rozumieniu wyżej cytowanego przepisu. W takim wypadku straty z likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, spowodowane tego rodzaju zdarzeniami mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu w wysokości niezamortyzowanej wartości tych środków.

Andrzej Łukiańczuk
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Pięć lat na dokonanie obniżenia podatku należnego

Okoliczności uzasadniające odstąpienie od terminu z art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług muszą mieć charakter wyjątkowy i nadzwyczajny.

Zgodnie z art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a.

W wyroku z dnia 26 października 2015 r. (I FSK 856/14) NSA wskazał: „Z wykładni gramatycznej oraz systemowej wynika, że przepis art. 86 ust. 13 u.p.t.u. ma zastosowanie w tych wszystkich sytuacjach, gdy podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w ustawowym terminie, ale

tylko wtedy, gdy przepisy ustawy o podatku od towarów i usług przyznawały takie prawo podatnikowi. Wówczas, bez względu na to, czy realizacja tego prawa została zaniechana świadomie, czy też przez pomyłkę, podatnik może skorygować deklaracje w nieprzekraczalnym terminie pięcioletnim liczonym od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego”.

Równolegle sądy administracyjne zwracają uwagę, że odstąpienie od zastosowania pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., może mieć miejsce jedynie w przypadku, gdy podatnik należycie staranny nie mógł go zachować z przyczyn od siebie niezależnych – tak w wyroku NSA z dnia 26 października 2015 r. (I FSK 856/14). Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 24 maja 2016 r. (I FSK 1625/14), WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 21 listopada 2016 r. (I SA/Bd 667/16, orzeczenie prawomocne) oraz WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 27 października 2016 r. (I SA/Po 2343/15, orzeczenie prawomocne). W ostatnim ze wskazanych orzeczeń sąd (powołując się na wyrok NSA z dnia 24 maja 2016 r., I FSK 1625/14) stwierdził, że: „Odstąpienie od zastosowania tego terminu może nastąpić jedynie w przypadku, gdy podatnik należycie staranny nie mógł go zachować z przyczyn od siebie niezależnych. Przy czym NSA wyjaśnił, że za przyczynę taką uznać należy, w szczególności błędną

implementację przepisów Dyrektywy przez prawo krajowe, na skutek czego podatnik należycie staranny nie mógł skorzystać z prawa do odliczenia w terminie takim jak określony w art. 86 ust. 13 ustawy o PTU". Z kolei w wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. (I FSK 1067/15) NSA wyjaśnił, że: „Okoliczności uzasadniające odstąpienie od terminu z art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zm.) muszą mieć charakter wyjątkowy i nadzwyczajny. Jedynie może być to konsekwencją wadliwej implementacji prawa unijnego, powodującą niedopuszczalność skorzystania z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego, bądź też niekonstytucyjność przepisu prawa krajowego”.

2. Interpretacje podatkowe

Nabycie wierzytelności a podatek od czynności cywilnoprawnych

W dniu 19 czerwca 2018 r. wydano interpretację indywidualną (0111-KDIB4.4014.110.2018.2.LB) w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych.

Spółka (Zbywca) jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, ma uprawnienia z tytułu wierzytelności powstałych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i planuje zawarcie umowy sprzedaży przedmiotowych wierzytelności na rzecz Spółki (Nabywca), będącego czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Na dzień zawarcia umowy, wierzytelności będące przedmiotem sprzedaży będą wymagalne i nie będą spłacone przez okres 180 dni lub dłuższy.

Zgodnie z postanowieniami umowy, w ramach planowanej transakcji dojdzie do realizacji następujących czynności:

- Zbywca dokona sprzedaży przysługujących mu wierzytelności na rzecz Nabywcy, który nabędzie je we własnym imieniu za określoną cenę odpowiadającą wartości nominalnej wierzytelności. Tym samym nie wystąpi różnica (dyskonto) pomiędzy wartością nominalną wierzytelności a ceną ich nabycia przez Nabywcę,
- Nabywca wyświadczy na rzecz Zbywcy usługę, której celem jest zwolnienie Zbywcy z ciężaru dochodzenia wierzytelności. Z tytułu opisanej usługi Nabywcy przysługiwać będzie od Zbywcy wynagrodzenie, które ustalono odrębnie od ceny sprzedaży wierzytelności i do którego zostanie doliczony należny

podatek od towarów i usług według odpowiedniej stawki.

Czy nabycie przedmiotowych wierzytelności przez Nabywcę będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych?

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych – podatkowi temu podlegają umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają również zmiany ww. umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz orzeczenia sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne (art. 1 ust. 1 pkt 2 i 3 ww. ustawy). Umowa sprzedaży podlega generalnie opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i obowiązek uiszczenia tegoż podatku ciąży na kupującym.

Na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany:

- a. w zakresie w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług,
- b. 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.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że z tytułu opisanej we wniosku czynności po stronie Nabywcy wierzytelności, tj. kupującego, powstanie obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług w związku ze świadczeniem usługi nabycia – to czynność ta będzie wyłączona z opodatkowania na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Tym samym na Nabywcy nie będzie ciążył obowiązek podatkowy z tego tytułu.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Pełnienie funkcji członka zarządu wyłącznie na podstawie uchwały wspólników o powołaniu a obowiązek podlegania ubezpieczeniom społecznym

Pełnienie funkcji członka zarządu wyłącznie na podstawie samego aktu powołania nie skutkuje powstaniem obowiązku na gruncie ubezpieczeń społecznych.

Powołanie jest ogólnym terminem obejmującym każdą formę prowadzącą do nawiązania stosunku organizacyjnego, jako czynność stanowi bowiem oświadczenie woli spółki na mocy którego ustanawiany jest jeden z jej organów, a konkretnie jego członek bądź członkowie. Następnym nawiązanego stosunku organizacyjnego w myśl przepisów kodeksu spółek handlowych może być nawiązanie stosunku obligacyjnego tj. podpisanie umowy o pracę lub innej umowy cywilnoprawnej.

Wyłącznie od woli spółki zależy, czy to stosunek organizacyjny (powołanie) będzie wyłączną podstawą wykonywania obowiązków członka zarządu, czy też będzie się to wiązało z zawarciem innego stosunku obligacyjnego – umowy o pracę lub umowy zlecenia, na podstawie której członek zarządu będzie otrzymywał wynagrodzenie lub nie. Podstawą pełnienia funkcji członka zarządu może być w rezultacie zarówno zatrudnienie na podstawie umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej o świadczenie usług, umowy zlecenia, jak też jedynie powołanie (zob. interpretacja z dnia 31 marca 2017 r. wydana przez ZUS Oddział w Lublinie, WPI/200000/43/398/2017).

Dla rozstrzygnięcia obowiązku podlegania ubezpieczeniom emerytalnym i rentowym konieczne jest ustalenie, czy dana osoba posiada jeden z tytułów ubezpieczenia określony w art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. (wyliczenie zawarte w tym przepisie jest wyczerpujące i ma charakter katalogu zamkniętego). Przedmiotowy przepis nie zalicza do ubezpieczonych osób pełniących funkcję członków zarządu spółki pod warunkiem, że funkcja ta nie jest wykonywana w ramach któregoś z wymienionych w nim stosunku prawnego. Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez Zakład

Ubezpieczeń Społecznych: „...powołanie na mocy umowy spółki z o.o. lub uchwały Zgromadzenia Wspólników na członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych, jak również pobieranie z tego tytułu ustalonego w drodze uchwały wynagrodzenia nie skutkuje jeszcze powstaniem obowiązku ubezpieczeń społecznych w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o sus. Członek zarządu może pełnić swą funkcję na podstawie wyłącznie stosunku organizacyjnego jakim jest powołanie w myśl postanowień k.s.h., bez konieczności zawierania dodatkowej umowy o pracę, czy umowy cywilnoprawnej. W konsekwencji, gdy członek zarządu pełni swą funkcję wyłącznie na podstawie powołania w rozumieniu art. 201 § 4 k.s.h. lub na podstawie zapisów umowy spółki art. 157 § 1 k.s.h., to po stronie spółki jako płatnika składek na ubezpieczenia społeczne nie powstanie obowiązek naliczania, potrącania i odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzenia takiego członka zarządu. Nie zwalnia to jednak z obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku zawarcia z członkiem zarządu dodatkowo umowy o pracę lub innej, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o sus” (interpretacja z dnia 31 marca 2017 r. wydana przez ZUS Oddział w Lublinie, WPI/200000/43/398/2017 oraz interpretacja z dnia 22 marca 2017 r. wydana przez ZUS Oddział w Lublinie, WPI/200000/43/287/2017).

Podsumowując: w sytuacji, gdy członek zarządu będzie wykonywał swoje funkcje wyłącznie w oparciu o stosunek organizacyjny powołania w myśl przepisów KSH, to obowiązek na gruncie ubezpieczeń społecznych nie powstanie nawet w sytuacji, gdy członek zarządu pobiera z tego tytułu wynagrodzenie (brak wówczas obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne i w konsekwencji na ubezpieczenie zdrowotne). Jeżeli natomiast z członkiem zarządu zawarto by umowę o pracę lub inną umowę cywilnoprawną, na podstawie której wypłacane byłoby wynagrodzenie, to taka umowa podlegałaby obowiązkowi odprowadzania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 13 marca 2017 r. w sprawie podmiotowości podatkowej wspólników spółki cywilnej w podatku od nieruchomości

W świetle art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikiem podatku od nieruchomości są wspólnicy spółki cywilnej, a nie spółka cywilna.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w dniu 13 marca 2017 r. po rozpoznaniu zagadnienia prawnego podjął uchwałę, zgodnie z którą w świetle art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikiem podatku od nieruchomości są wspólnicy spółki cywilnej, a nie spółka cywilna.

Naczelny Sąd Administracyjny przedstawiając do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów przytoczone na wstępie zagadnienie prawne wskazał, że w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpiły dwa stanowiska co do określenia podmiotów objętych regulacją art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z pierwszym poglądem, przyjętym w niektórych wyrokach, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka cywilna, a nie jej wspólnicy. Powyższy pogląd wywiódł zarówno z analizy art. 3 ust. 1, jak i art. 6 ust. 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Gdyby przyjąć, że to nie spółka cywilna, ale jej wspólnicy wykonują posiadanie wykorzystywanej przez spółkę nieruchomości (gruntu, obiektu budowlanego, lokalu użytkowego), to konsekwentnie należałoby również uwzględnić, że także prawa do tych przedmiotów regulacji prawnych wchodzi w skład majątku wspólnego wspólników. W każdym więc przypadku obowiązkowego samoobliczenia podatku i odpowiedzialności podatkowej w podatku od nieruchomości, prawa i obowiązki w tym zakresie spoczywałyby na wspólnikach, a nie na spółce, co jest niezgodne z art. 3 ust. 1 i art. 6 ust. 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z drugim nurtem orzecznictwa, podatnikiem podatku od nieruchomości nie jest natomiast spółka cywilna, lecz wspólnicy tejże spółki. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny wydając postanowienie w sprawie II FSK 2985/12 z dnia 16 grudnia 2014 r. zajął

stanowisko, zgodnie z którym w przypadku nieruchomości wniesionej do spółki cywilnej obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa, stosownie do art. 3 ust. 1 u.p.o.l., na poszczególnych wspólnikach (współwłaścicielach nieruchomości), a nie na spółce cywilnej jako jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Jedynie wspólnicy spółki cywilnej mogą być właścicielami, użytkownikami wieczystymi lub posiadaczami nieruchomości, a zatem tylko oni mogą być podatnikami podatku od nieruchomości.

W uzasadnieniu do uchwały NSA wskazał ostatecznie, że uznanie, że podatnikiem od nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są wspólnicy spółki cywilnej oznacza, że użyty w art. 6 ust. 9 ustawy zwrot „spółki niemające osobowości prawnej” nie może odnosić się do spółki cywilnej. Z art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy wynika bowiem, że osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej (...) obowiązane są wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia. Bez wątplenia jest to obowiązek nałożony na podatnika podatku od nieruchomości. W przypadku, gdy podatnikiem jest osoba fizyczna (jako wspólnik spółki cywilnej), organ podatkowy wydaje decyzję ustalającą podatek od nieruchomości w stosunku do każdego ze wspólników, przy czym inaczej niż w odniesieniu do jednostek organizacyjnych, określone zostały też terminy płatności poszczególnych rat podatku (art. 6 ust. 7 powołanej ustawy). W sytuacji natomiast, gdy wspólnikami spółki cywilnej są zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne (albo inne jednostki wymienione w art. 6 ust. 9), zastosowanie znajdzie regulacja art. 6 ust. 11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zgodnie z którą „Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących

osoby prawne". Użyte w ostatnio przywołanym przepisie określenie „stanowi współwłasność” (wobec braku wypowiedzi ustawodawcy, że chodzi tu o tylko jedną z form

współwłasności) należy postrzegać w sposób szeroki, tzn. obejmujący zarówno współwłasność w częściach ułamkowych, jak i współwłasność łączną.

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych

Terminem „wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych” ustawodawca posługuje się zarówno w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, jak i w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane; w obu tych ustawach termin ten używany jest w identycznym kontekście. Jest to jedna z cech jaką musi spełniać obiekt budowlany, aby zakwalifikować go do kategorii budynku.

Element ten składa się niejako z dwóch części: tj. „przegród budowlanych” i „wydzielenia z przestrzeni”, co również zauważane jest w orzecznictwie. Ustawodawca nie stworzył w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. definicji legalnej „przegrody budowlanej”; nie ma również takiej definicji w innych aktach prawnych. Zdefiniowania tego pojęcia dokonuje orzecznictwo uwzględniając funkcję, jaką przegroda budowlana powinna pełnić. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 września 2015 r. o sygn. II FSK 2086/13: „Pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie można zawęzać do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana, i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni. Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, wyrażony w prawomocnym wyroku z 14 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1537/11, zgodnie z którym, w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. mowa jest o wydzieleniu „budynek z przestrzeni urbanistycznej”, a zamierzony konstrukcyjnie brak części ścian na jakiegokolwiek kondygnacji nie eliminuje jej z substancji budowlanej budynku”. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w innych wyrokach, analogiczny pogląd NSA zaprezentował w wyroku z 11 maja 2016 r., sygn. II FSK 1581/15, w którym orzekł: „że orzecznictwie tego Sądu ukształtował się już pogląd zgodnie z którym, dla

spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, nie jest konieczne zamknięcie obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości jest możliwe, jeśli istniejące przegrody – przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – określają granice obiektu. Pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie można zawęzać do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana, i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni”.

Reasumując, klasyfikacja danej przegrody dla celów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., jako element niezbędny, aby uznać obiekt budowlany za budynek, powinna odbywać się biorąc pod uwagę pryzmat wymogu, aby dokonywała ona wydzielenia obiektu z przestrzeni. Przyznać należy więc, że cechą przegrody jest określenie granic danego budynku. Za właściwy należy uznać pogląd, że przegrody nie muszą być ścianami w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale muszą dokonywać wydzielenia obiektu z przestrzeni.

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 Postępowania 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>