

WSP Wielkopolskie Stowarzyszenie Podatkowe

doradca

Szanowni Czytelnicy,

przełom roku to odpowiedni moment na podsumowanie własnej działalności oraz zapoznanie się z nowymi obowiązkami, które czekają w najbliższym roku.

W marcu 2017 roku, nowością były zmiany w strukturach organów podatkowych, skarbowych i celnych bowiem została powołana Krajowa Administracja Skarbowa (KAS), która zastąpiła dotychczasową administrację podatkową, kontrolę skarbową i służbę celną. Zadaniem KAS jest wymiar, pobór i kontrola podatków publicznych, skuteczna walka z oszustwami podatkowymi oraz konsolidacja administracji podatkowej i celnej. Poza tym od 1 stycznia 2017 roku nowością dla podatników był obowiązek comiesięcznego wysyłania w formie elektronicznej rejestrów VAT w formacie JPK wprowadzony dla małych i średnich podmiotów, a od 1 stycznia 2018 roku jest to obowiązek wszystkich podatników VAT.

Natomiast od dnia 1 stycznia 2018 r. weszły w życie rewolucyjne zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Najważniejszymi zmianami w znowelizowanej ustawie o CIT zostały objęte podmioty działające w grupach kapitałowych. Przyjęta ustawa ma na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, stosowania optymalizacji podatkowej oraz uszczelnienie systemu podatkowego.

W niniejszym numerze piszemy, m.in. o zmianach 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. Poruszamy kwestie kosztów uzyskania przychodu z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich oraz piszemy o zmianach w zakresie limitów zwolnień z PIT. Oprócz zmian w przepisach prawa podatkowego informujemy Czytelników o nowelizacji ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, która znosi roczne ograniczenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Dla pracodawców zmiana oznacza wzrost kosztów płac w odniesieniu do wynagrodzeń przekraczających kwotę stanowiącą obecnie roczną podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Wiele innych kwestii związanych z prawem podatkowym poruszamy w rubryce interpretacje Krajowej Informacji Skarbowej oraz – jak dotychczas – prezentujemy wybrane wyroki sądów administracyjnych.

Nowy Rok został zainaugurowany szkoleniami poświęconymi tematowi podatku od towarów i usług oraz zmianom w prawie podatkowym na 2018 rok. O dalszych szkoleniach będziemy informować na bieżąco.

Życzymy dobrej lektury!

Redakcja

Spis treści

I. AKTUALNOŚCI

1. „Nowa” klasyfikacja PKWiU dla celów podatkowych - dopiero od 1 stycznia 2019	4
2. Centralny Rejestr Faktur oraz planowane zmiany w zakresie JPK_VAT	5
3. JPK_VAT dla mikroprzedsiębiorców	6
4. Pozostałe struktury JPK_VAT	7
5. Korygowanie błędów w JPK_VAT	7
6. Komunikaty MF dot. zwrotu VAT dla branży budowlanej, JPK_VAT za grudzień i UPO	9
7. Opłata za sprzedaż toreb foliowych opodatkowana VAT.....	10
8. Zwolnienie z prowadzenia ewidencji przy pomocy kas fiskalnych	11
9. Roczna korekta podatku VAT za 2017 r.	12
10. Stosowanie prewspółczynnika do odliczania VAT w świetle wyjaśnienia MF	14
11. Elektroniczne deklaracje VAT od 1 stycznia 2018 r. dla wszystkich podatników	19
12. Czy w 2018 roku można wystawiać fakturę ręcznie?	19
13. Status małego podatnika na potrzeby CIT i PIT	20
14. Zgodność ulgi na złe długi z unijną dyrektywą	22
15. VAT od sprzedaży nieruchomości w świetle wyroku TSUE	24
16. Polskie przepisy ws. pierwszego zasiedlenia niezgodne z Dyrektywą	25
17. Zakres zwolnienia z VAT dla usług związanych z usługami medycznymi	28

II. INTERPRETACJE KIS

1. VAT od importu towaru, gdy należności celno-podatkowe pokrywa sprzedawca	30
2. Wynajem kilkudziesięciu miejsc postojowych a prawo do 8,5% stawki ryczałtu	32
3. Towary otrzymane w darowiźnie nie mogą być uwzględnione w kosztach podatkowych	
4. Dotacja od środków unijnych wyższa od wydatków na realizację projektu bez PIT	35

37	5. Strata środków pieniężnych w związku z nieuczciwością kontrahenta a koszty podatkowe	
	6. Wynagrodzenie płatnika za terminowe wpłaty zaliczki na PIT pracownika a przychód podatkowy.....	39
41	7. Wydatki na catering dla zleceniobiorców a koszty uzyskania przychodów	
42	8. Jednorazowy odpis amortyzacyjny dla budynków użytkowych	
44	9. Zmiana tytułu prawnego do lokalu a prawo stosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej	
45	10. Nieodpłatne przekazanie towaru nie zawsze jest opodatkowane VAT	

III. INFORMACJA O ZMIANACH W PRZEPISACH

47	1. Najważniejsze zmiany w zakresie PIT w 2018 r.	
	2. Zmiany w CIT w 2018 roku – odrębne źródła przychodów i ograniczenia w zaliczaniu wydatków do kosztów w podmiotach powiązanych	51
54	3. Zmiany w CIT/PIT od 2018 roku – wybrane zagadnienia	
	4. Wybrane zmiany w CIT/PIT w 2018 roku – ciąg dalszy	61
65	5. Mechanizm podzielonej płatności – dopiero od 1 lipca 2018 roku	
65	6. Zmiany w podatku dochodowym w zakresie ulgi na działalność badawczo-rozwojową . . .	
65	7. Określanie wysokości przychodu podatkowego według ceny rynkowej	
66	8. Dane największych podatników CIT będą publikowane	
	9. Środki trwałe o wartości 10 tys.zł kupione w grudniu a oddane do używania w kolejnym roku	
69	10. Ogólna kwota odliczeń wydatków mieszkaniowych w 2018 roku	
69	11. Nowe wzory formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych	
70	12. Nowe wzory oświadczeń, deklaracji, informacji w zakresie PIT	
70	13. Określono wzór sprawozdania w zakresie, m.in. podatku od nieruchomości	
70	14. Zaniechanie poboru PIT od umorzonych kredytów i odsetek	

15. W 2018 roku ZUS płatny na nowych zasadach	72
16. Miesięczna granica podstawy wymiaru dobrowolnej składki chorobowej	73

IV. ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

I. AKTUALNOŚCI

1. „Nowa” klasyfikacja PKWiU dla celów podatkowych – dopiero od 1 stycznia 2019 roku.

Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU), zwana "PKWiU 2015", została wprowadzona do stosowania w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) - Dz. U. poz. 1676. Rozporządzenie to wprawdzie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., ale na mocy przepisu przejściowego dla celów VAT i podatku dochodowego, do 31 grudnia 2017 r. należało stosować "PKWiU 2008".

Upływ okresu przejściowego oznaczał, że od 1 stycznia 2018 r. dla celów podatkowych powinna być stosowana "PKWiU 2015". Rada Ministrów wydała jednak rozporządzenie z dnia 12 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) - Dz. U. poz. 2453, mocą którego "stare" PKWiU (tj. "PKWiU 2008") należy stosować dla celów podatkowych do 31 grudnia 2018 r. Przedłużenie okresu stosowania "PKWiU 2008" zostało uzasadnione trwającymi w Ministerstwie Finansów pracami, dotyczącymi analizy sposobów identyfikacji towarów i usług, m.in. na potrzeby określenia zakresu stosowania obniżonych stawek VAT, z uwzględnieniem możliwości wprowadzenia instrumentów dających podatnikom oraz organom podatkowym większą pewność co do prawidłowości zastosowanych stawek tego podatku.

Ponadto, ww. rozporządzenie zmieniające z dnia 12 grudnia 2017 r. wprowadza zmiany w załączniku do rozporządzenia "Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)". Konieczność nowelizacji ww. załącznika uzasadniono zmianami wprowadzonymi w prawie oświatowym ustawą z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 59 ze zm.) oraz ustawą z dnia 14 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo oświatowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 60 ze zm.). Zmiany wprowadzone ww. aktami prawnymi spowodowały konieczność nowelizacji zapisów sekcji P Edukacja PKWiU 2015 w celu ich ujednoczenia. Zakres wprowadzonych w klasyfikacji zmian dotyczy, m.in. nazw grupowań i zmiany opisów do sekcji P Edukacja PKWiU.

Rozporządzenie zmieniające weszło w życie z dniem 30 grudnia 2017 r.

Nadmieniamy też, że mocą zarządzenia nr 14 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 22 grudnia 2017 (Dz. Urz. GUS poz. 57) dokonano pewnych zmian w zarządzeniu w sprawie kluczy powiązań PKWiU 2008 - PKWiU 2015 i PKWiU 2015 - PKWiU 2008. Zarządzenie to weszło w życie z dniem 30 grudnia 2017 r.

2. Centralny Rejestr Faktur oraz planowane zmiany w zakresie JPK_VAT.

Ministerstwo Finansów zapowiada stworzenie Centralnego Rejestru Faktur (CRF), czyli informacji o wszystkich fakturach. Będzie on bazą budowaną w oparciu o JPK_VAT. **W podstawowej wersji baza ta powstanie od 25 lutego 2018 r.**, tj. od dnia, w którym wszyscy czynni podatnicy VAT prześlą swoje pliki JPK_VAT (będące m.in. informacją o wszystkich fakturach, które wystawili i otrzymali). Jej wstępna wersja będzie sukcesywnie uzupełniana (najpierw planowane jest uruchomienie kanału zwrotnej informacji dla podatników, a w dłuższej perspektywie będzie rozważana możliwość skrócenia okresów, za jakie przesyłane będą pliki JPK_VAT).

Kanał zwrotnej informacji dla podatników. Ministerstwo Finansów planuje uruchomienie kanału zwrotnej informacji. Kanał ten będzie polegał na tym, że podatnik będzie otrzymywał informację zwrotną, że w złożonym przez niego pliku JPK_VAT znajdują się faktury zakupowe, które nie zostały zraportowane przez inne podmioty (sprzedawców), czyli że nie ma takich faktur sprzedażowych w centralnym repozytorium. Wprowadzenie tego kanału będzie rozwinięciem stosowanej obecnie funkcjonalności powiadamiania o niezgodnościach w JPK_VAT. Ministerstwo Finansów informuje, że dzięki kanałowi automatycznej informacji zwrotnej podatnik będzie miał możliwość skontaktowania się ze swoim kontrahentem i wyjaśnienia, dlaczego nie przesłał on w swoim pliku JPK_VAT informacji o wystawionej fakturze. Ponadto podatnik będzie miał możliwość podjęcia decyzji, czy dalej chce mieć tę fakturę w swojej ewidencji VAT (w swoim JPK_VAT), czy chce ją z niego usunąć bez ingerencji władz skarbowych i bez wiążących się z tym ewentualnych negatywnych konsekwencji (w postaci odsetek za zwłokę i sankcji karnych). Planuje się, że korekta taka nie będzie obowiązkowa, ale ten, kto jej nie dokona, będzie się musiał liczyć z interwencją urzędu skarbowego. Ministerstwo podkreśla, że to rozwiązanie jest korzystne dla podatników i organów podatkowych, gdyż pozwoli skierować kontrolę tam, gdzie rzeczywiście jest ona potrzebna, a nie tam, gdzie podatnik sam zareaguje i zapowiada, że kanał zwrotnej informacji ruszy dopiero wtedy, gdy ustabilizuje się proces wysyłania danych w pliku JPK_VAT, czyli najwcześniej w styczniu 2019 r.

Rezygnacja z deklaracji VAT. Ministerstwo Finansów zapowiada zlikwidowanie obowiązku składania deklaracji VAT. Powyższe planowane jest od stycznia 2019 r. Wysyłane przez podatników dane o rozliczeniach VAT (w formie JPK_VAT) zostaną dopasowane z tymi, które są dziś w deklaracji.

Skrócenie okresów przesyłania JPK_VAT. Zgodnie z zapowiedziami Ministerstwa, planowane skrócenie okresów przesyłania JPK_VAT na pewno nie nastąpi w najbliższej przyszłości. Z kolei termin, do jakiego ten okres zostanie skrócony, będzie zależał od możliwości technicznych po stronie podatników. Przyspieszenie raportowania ma jednak nastąpić dopiero po wdrożeniu kanału zwrotnej informacji i docelowo chodzi o to, aby informacja o tym, że faktura nie została zraportowana przez sprzedawcę, trafiła do nabywcy zanim ureguluje on wynikające z niej zobowiązanie. Nabywca będzie mógł wstrzymać płatność do czasu ujawnienia przez sprzedawcę faktury w CRF i w ten sposób będzie to kolejne - po mechanizmie podzielonej płatności - narzędzie umożliwiające uniknięcie odpowiedzialności za niezapłacony przez kontrahenta podatek VAT.

Darmowe rozwiązania informatyczne. Ministerstwo Finansów podkreśliło, że cały czas prowadzone są prace nad tym, żeby przeciętny mikroprzedsiębiorca (zwłaszcza ten, który

dopiero rozpoczyna prowadzenie firmy) nie musiał ponosić dodatkowych kosztów z tytułu przesyłania JPK_VAT. Dlatego też Ministerstwo udostępniło aplikację umożliwiającą wysyłanie plików JPK_VAT oraz planuje zapewnić darmowe narzędzie, które pozwoli na sporządzanie ewidencji VAT w formie elektronicznej i zaciąganie z niej danych do plików JPK_VAT (powinno być ono dostępne nieodpłatnie już w styczniu 2018 r.). Ponadto Ministerstwo podjęło rozmowy z producentami oprogramowania w Polsce, żeby udostępnić mikroprzedsiębiorcom możliwość nieodpłatnego korzystania - oczywiście w pewnym zakresie, dla określonej liczby faktur - z funkcjonujących już na rynku rozwiązań informatycznych.

3. JPK_VAT dla mikroprzedsiębiorców.

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązek prowadzenia elektronicznej ewidencji VAT (rejestr sprzedaży VAT i rejestr zakupów VAT) i przesyłania jej jako Jednolitego Pliku Kontrolnego dla potrzeb VAT (JPK_VAT) obejmie również mikroprzedsiębiorców.

Oznacza to, że obowiązek przekazywania JPK_VAT, bez wezwania organu podatkowego, dotyczy już wszystkich podatników VAT. Duże przedsiębiorstwa wysyłają JPK_VAT od 1 lipca 2016 r., a małe i średnie od 1 stycznia 2017 r.

Nowy obowiązek przekazywania JPK_VAT dotyczy mikroprzedsiębiorcy, jeśli jest on podatnikiem VAT I składa deklaracje VAT-7 lub VAT-7K.

W przypadku, gdy mikroprzedsiębiorca wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku od towarów i usług, wskazane w ustawie o VAT, wówczas nie składa on JPK dla potrzeb VAT. Dotyczy to:

- sprzedaży wyłącznie towarów i świadczenia usług zwolnionych z VAT (zwolnienie przedmiotowe - art. 43 ust. 1 ustawy o VAT),
- zwolnienia podmiotowego (m.in. dla podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 200 tys. zł - art. 113 ust. 1 lub 9 ww. ustawy),
- organizacji międzynarodowych, które realizują zadania publiczne (art. 82 ust. 3 ww. ustawy).

Należy podkreślić, że **JPK_VAT składa się bez wezwania do 25. dnia po zakończeniu danego miesiąca.** Jeśli mikroprzedsiębiorca rozliczał się do tej pory metodą kwartalną, także przesyła JPK_VAT co miesiąc.

JPK_VAT składa się z danych identyfikujących podatnika i właściwy urząd skarbowy (np. NIP, REGON, kod urzędu skarbowego) oraz danych, które dotyczą dokumentów sprzedażowych i zakupowych. JPK_VAT odzwierciedla dane zawarte w ewidencji zakupu i sprzedaży. Dane wykazane w JPK_VAT powinny być zgodne z danymi ujętymi w deklaracji VAT.

Od 1 stycznia 2018 roku ewidencje na potrzeby VAT, również te prowadzone dotychczas w wersji papierowej, są prowadzone wyłącznie w wersji elektronicznej i przesyłane jako JPK_VAT do Ministerstwa Finansów.

Z myślą o najmniejszych przedsiębiorcach Ministerstwo Finansów w początkach 2018 r. udostępni specjalną bezpłatną aplikację do wystawiania i ewidencjonowania faktur VAT oraz generowania i wysyłania JPK_VAT.

Na stronie Ministerstwa Finansów w banerze: **JESTEM MIKROPRZEDSIĘBIORCĄ**, znajdują się wyjaśnienia dotyczące JPK dla mikroprzedsiębiorców, w tym m.in. jak złożyć JPK_VAT: "**UTWÓRZ I WYŚLIJ JPK_VAT - KROK PO KROKU**".

4. Pozostałe struktury JPK_VAT.

Duże przedsiębiorstwa - oprócz obowiązku przekazywania miesięcznych JPK_VAT, na wezwanie organu podatkowego - w trakcie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej - od 1 lipca 2016 r. dostarczają również inne struktury JPK z informacjami, m.in. na temat:

- faktur,
- ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- wyciągów bankowych,
- obrotów magazynowych,
- ewidencji przychodów.

Od 1 lipca 2018 r., obowiązek przekazywania pozostałych struktur JPK, na wezwanie organu podatkowego - w trakcie postępowania podatkowego, czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej - będzie dotyczył również średniego, małego oraz mikroprzedsiębiorcę, który prowadzi księgowość w formie elektronicznej.

Na udostępnienie żądanych plików JPK przedsiębiorca ma nie mniej niż 3 dni. Można je przekazać np. na pendrive, karcie pamięci, płycie CD/DVD lub innym nośniku danych. W uzasadnionych przypadkach (np. duża ilość danych, nieobecność osoby odpowiedzialnej) można zwrócić się do organu podatkowego o wydłużenie terminu wyznaczonego w wezwaniu. Pozwoli to na uniknięcie konsekwencji w razie niedostarczenia żądanych plików w wyznaczonym terminie. Osoba, która w nieuzasadniony sposób odmawia udostępnienia JPK na wezwanie organu, może otrzymać karę porządkową w wysokości do 2.800 zł.

5. Korygowanie błędów w JPK_VAT.

Podatnicy zobowiązani do przekazywania informacji o ewidencji VAT w formie JPK_VAT muszą korygować przesłany plik między innymi w przypadku zmiany pozycji dotyczących podatku należnego lub podatku naliczonego, błędów dotyczących dat, a także w sytuacji zmiany danych kontrahenta uniemożliwiających jego identyfikację. Natomiast w przypadku dokonania korekty deklaracji VAT polegającej wyłącznie na zmianie kwoty do zwrotu na rachunek bankowy podatnika i kwoty do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, nie ma podstaw do składania korekty JPK_VAT.

Korekta polega na ponownym wygenerowaniu i przesłaniu pliku JPK_VAT (zawierającego wszystkie transakcje z danego okresu z właściwymi danymi i wartościami). **Od 1 stycznia 2018 r.** w JPK_VAT(3) pierwszą korektę trzeba oznaczać cyfrą 1, a następne korekty - kolejnymi numerami.

Termin złożenia korekty JPK_VAT. W przypadku podatników rozliczających VAT miesięcznie, korektę JPK_VAT należy złożyć niezwłocznie po skorygowaniu deklaracji VAT-7 lub po otrzymaniu informacji o wprowadzeniu błędnych danych kontrahenta. Z kolei podatnicy rozliczający VAT kwartalnie muszą dokonać korekty JPK_VAT za poszczególne miesiące niezwłocznie po zidentyfikowaniu błędów uzasadniających jej dokonanie. Takie

terminy składania korekt JPK_VAT wskazało Ministerstwo Finansów na swojej stronie internetowej (www.mf.gov.pl).

Korekta JPK_VAT z inicjatywy różnych podmiotów. Informacje JPK_VAT mogą być korygowane w wyniku ujawnienia nieprawidłowości przez:

- podatników - w ramach tzw. autokorekty,
- organ podatkowy (resort finansów lub urząd skarbowy).

Ministerstwo Finansów informowało, że w wyniku analizy plików JPK_VAT stwierdzono rozbieżności między plikami JPK_VAT a deklaracjami VAT złożonymi za ten sam okres rozliczeniowy, nieścisłości w kwotach transakcji wykazanych przez kontrahentów w JPK_VAT lub uwzględnienie faktur wystawionych przez osoby lub podmioty niebędące czynnymi podatnikami VAT. Podatnicy, u których stwierdzono ww. nieprawidłowości w JPK_VAT, mieli otrzymać powiadomienia (e-mail z adresu jpk.analizy@ds.mofnet.gov.pl - na adresy elektroniczne lub wiadomość tekstową SMS - na numery telefonów, które wskazali w zgłoszeniach identyfikacyjnych lub aktualizacyjnych). Byli oni zobowiązani sprawdzić złożone pliki JPK_VAT i skontaktować się z właściwym urzędem skarbowym, aby wyjaśnić stwierdzone niezgodności i w razie potrzeby skorygować złożoną deklarację VAT lub plik JPK_VAT.

Ponadto podatnicy mogą także otrzymać wezwanie do skorygowania JPK_VAT i deklaracji VAT z urzędu skarbowego w ramach czynności sprawdzających.

Korekta deklaracji i JPK_VAT a obniżona stawka odsetek. Korekta JPK_VAT może wiązać się z koniecznością poprawienia deklaracji VAT. Z kolei korekta deklaracji VAT może - w określonych sytuacjach - spowodować powstanie zaległości podatkowej. W zależności od przyczyny ujawnienia zaległości podatkowej odsetki za zwłokę ustala się przy wykorzystaniu różnych stawek. Od 1 stycznia 2016 r. - oprócz podstawowej stawki odsetek - w niektórych przypadkach można bowiem stosować stawkę obniżoną (w wysokości 50% stawki podstawowej) lub należy zastosować stawkę podwyższoną (w wysokości 150% stawki podstawowej).

Zgodnie z art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej, obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki podstawowej stosuje się w przypadku spełnienia łącznie następujących warunków:

- złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji;
- zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

Obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji (art. 56a § 3 Ordynacji podatkowej):

- złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia - po zakończeniu kontroli podatkowej,
- złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej,
- dokonanej w wyniku czynności sprawdzających.

Powyższe wyłączenie z obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie znajdzie zastosowania, gdy podatnik koryguje deklarację VAT na podstawie otrzymanej z Ministerstwa Finansów informacji o nieprawidłowościach w plikach JPK_VAT, gdyż Ministerstwo nie prowadzi kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej ani czynności sprawdzających. Natomiast jeżeli wezwanie o błędach stwierdzonych w JPK_VAT zostanie skierowane przez urząd skarbowy - w wyniku podjętych czynności sprawdzających - to podatnikowi nie będą

przysługiwały obniżone odsetki od zaległości podatkowej. Wówczas odsetki za zwłokę będą naliczane według stawki podstawowej (obecnie 8%) lub podwyższonej (obecnie 12%).

6. Komunikaty Ministerstwa Finansów dotyczące zwrotu VAT dla branży budowlanej, JPK_VAT za grudzień 2017 rok i UPO.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.finanse.mf.gov.pl) w dniu 4 i 5 stycznia 2018 r. umieszczono komunikaty dotyczące JPK, w których Ministerstwo informuje, że:

- JPK_VAT za grudzień 2017 r. należy przesłać wg struktury obowiązującej w 2017 r., czyli JPK_VAT w wersji 2,

- zwroty VAT zadeklarowane w 2018 r. przez mikroprzedsiębiorców świadczących usługi z branży budowlanej będą realizowane w terminie do 15 dni od dnia wpływu deklaracji do urzędu skarbowego (przy czym skrócenie terminu będzie możliwe wyłącznie po zweryfikowaniu prawidłowości zwrotu),

- dowodem prawidłowego wysłania JPK_VAT jest uzyskanie dla wysłanego pliku statusu 200 "Przetwarzanie dokumentu zakończone poprawnie. Wygenerowano UPO"; czas generowania Urzędowego Poświadczenia Odbioru (UPO) może potrwać do 24 godzin.

7. Opłata za sprzedaż toreb foliowych opodatkowana VAT.

Z dniem 1 stycznia 2018 r. weszły w życie przepisy wprowadzające opłatę recyklingową, która będzie pobierana od lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego, oferowanych przy zakupach. Opłata ta będzie pobierana przez przedsiębiorców prowadzących jednostki handlu detalicznego lub hurtowego.

Stawka opłaty recyklingowej wynosi 0,20 zł za jedną sztukę lekkiej torby na zakupy z tworzywa sztucznego.

W komunikacie na stronie internetowej, Ministerstwo Finansów (www.mf.gov.pl) informuje: ~~"(...)~~ Ministerstwo Finansów informuje, że opłata recyklingowa, która jest elementem należności za dostawę lekkiej torby, jest wliczana do podstawy opodatkowania z tytułu tej dostawy opodatkowanej VAT ze stawką 23% .

Należy zwrócić uwagę, że podstawą opodatkowania, co do zasady, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Włącza się tu otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (art. 29a ust. 1 ustawy o VAT).

Podstawa opodatkowania obejmuje (zgodnie z art. 29a ust. 6 ustawy o VAT):

- podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem samej kwoty podatku VAT,
- koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W ten sam sposób traktowane są na gruncie przepisów VAT podobnego rodzaju opłaty za torby z tworzyw sztucznych w innych państwach członkowskich - są one wliczane do podstawy opodatkowania tym podatkiem.

Sprzedaż toreb z tworzywa sztucznego na zakupy dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlega ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących na zasadach ogólnych - na paragonie fiskalnym umieszczana jest kwota zapłaty z tytułu sprzedaży torby (podobnie w przypadku faktury), nie ma konieczności wyodrębniania samej kwoty opłaty recyklingowej.

Ponieważ paragon i faktura, które potwierdzają sprzedaż toreb, zawierają informacje o liczbie sprzedanych toreb, kwota opłaty recyklingowej będzie możliwa do ustalenia w łatwy sposób - przez przemnożenie liczby toreb i stawki tej opłaty za 1 sztukę torby (0,20 zł).

Opłata recyklingowa jest dochodem budżetu państwa i powinna być wpłacana do 15 marca roku następującego po roku kalendarzowym, w którym została pobrana - na rachunek bieżący dochodów Ministerstwa Środowiska. Z uwagi na termin przekazywania opłaty recyklingowej (nastąpi to po raz pierwszy do 15 marca 2019 r.) w chwili obecnej taki rachunek jeszcze nie został utworzony."

8. Zwolnienia z prowadzenia ewidencji przy pomocy kas fiskalnych w 2018 roku.

W Dzienniku Ustaw z 28 grudnia 2017 r., pod poz. 2454, opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Generalnie zakres zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących przysługujących w 2017 r. został przedłużony do 31 grudnia 2018 r. Na dotychczasowym poziomie utrzymano kryterium wysokości obrotu, tj. 20.000 zł, zarówno dla podmiotów kontynuujących działalność gospodarczą, jak i podatników rozpoczynających taką działalność (dla tych ostatnich liczone w proporcji).

Nowe rozporządzenie przewiduje jednak pewne zmiany w stosunku do zwolnień obowiązujących w 2017 r., polegające na tym, że:

- ograniczono zwolnienie przedmiotowe przewidziane dla usług finansowych i ubezpieczeniowych - ze zwolnienia z kas zostały bowiem wyłączone usługi w zakresie wymiany walut świadczone przez inne podmioty niż banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,

- rozszerzono katalog czynności, do których nie można zastosować żadnych zwolnień z ewidencjonowania (z możliwością stosowania ww. zwolnienia do 31 marca 2018 r. - jako okres dostosowawczy na zainstalowanie kasy rejestrującej) o:

- usługi kulturalne i rozrywkowe - wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe,
- usługi związane z rozrywką i rekreacją - wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne,
- usługi w zakresie wymiany walut, z wyłączeniem usług świadczonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.

Z bezwzględnego obowiązku ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących wyłączono świadczenie usług w zakresie wymiany walut, jeżeli świadczenie tych usług zgodnie z warunkami określonymi w poz. 39 załącznika do ww. rozporządzenia ma miejsce wyłącznie przy wykorzystaniu środków porozumiewania się na odległość, lub których rezultatem jest przekazywany wyłącznie przy wykorzystaniu tych środków. Przy czym przez warunki określone w poz. 39 załącznika należy rozumieć, że świadczący usługę otrzyma zapłatę na rachunek bankowy lub SKOK, a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę wynika, jakiej czynności ta zapłata dotyczyła.

9. Roczna korekta podatku VAT za 2017 rok.

Generalna zasada określona w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT pozwala czynnym podatnikom VAT odliczać podatek naliczony od wydatków związanych (bezpośrednio bądź pośrednio) z czynnościami opodatkowanymi. Równocześnie zabronione jest odliczanie podatku naliczonego od wydatków związanych z czynnościami zwolnionymi z VAT. Na podstawie art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, podatnikom nie przysługuje również prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia towarów i usług wykorzystywanych do celów innych niż działalność gospodarcza.

W praktyce podatnicy mogą prowadzić tzw. działalność mieszaną, czyli zarówno opodatkowaną podatkiem VAT oraz zwolnioną z podatku. Wówczas, jeżeli dokonany przez podatnika zakup można przyporządkować do danego rodzaju wykonywanych czynności, to należy stosować ww. zasady, czyli odliczać VAT od zakupu związanego z czynnościami opodatkowanymi i nie odliczać podatku od zakupu związanego z czynnościami zwolnionymi z VAT.

Niektórych rodzajów zakupów nie można jednoznacznie przypisać do danego rodzaju wykonywanych przez podatnika czynności. Służą bowiem one potrzebom całej działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika.

W takim przypadku podatnik może odliczyć VAT od zakupów tylko w takiej części, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom opodatkowanym. W celu ustalenia kwoty VAT podlegającej odliczeniu, podatnik stosuje tzw. wskaźnik proporcji, ustalony na podstawie obrotu z roku ubiegłego (tzw. wskaźnik wstępny). Wskaźnik ten stosuje się zazwyczaj przy odliczaniu VAT od zakupu środków trwałych lub wyposażenia (jeżeli te składniki majątku służą zarówno czynnościom opodatkowanym, jak i zwolnionym z VAT), a także przy odliczaniu VAT od zakupu mediów czy materiałów biurowych.

Po zakończeniu danego roku podatnik ustala proporcję w oparciu o rzeczywisty wskaźnik z tego roku i dokonać musi rocznej korekty podatku VAT.

Podatnik odliczający w 2017 r. podatek naliczony od wydatków związanych z czynnościami mieszanymi przy zastosowaniu wskaźnika ustalonego na podstawie obrotów z 2016 r., po zakończeniu roku musi ustalić rzeczywisty wskaźnik proporcji za 2017 r. i dokonać stosownej korekty podatku VAT.

Wskaźnik proporcji na 2018 rok. W myśl art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, proporcję, według której odlicza się VAT od zakupów związanych z tzw. działalnością mieszaną, ustala się jako udział rocznego obrotu uzyskanego z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Przy ustalaniu wskaźnika proporcji do obrotu nie wlicza się kwoty podatku (przyjmuje się obrót netto).

Proporcję na 2018 r. należy określić procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku 2017.

Ustalając wskaźnik proporcji podatnik nie uwzględnia:

- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika - używanych przez niego na potrzeby jego działalności,

- obrotu z tytułu transakcji dotyczących:

- pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

- usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT (dotyczy m.in. usług finansowych) - w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Przy ustalaniu wskaźnika proporcji na 2018 r. należy uwzględnić:

1) w liczniku proporcji - obrót osiągnięty w roku ubiegłym - czyli 2017 - z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, czyli:

- dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawkami 0%, 5%, 8%, 23% (z wyłączeniem dostaw środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz obrotu określonego w art. 90 ust. 6 ustawy),

- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

- eksportu towarów,

- otrzymanych dotacji, subwencji i dopłat przedmiotowych, mających bezpośredni wpływ na cenę towarów i usług, w stosunku do których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego,

- dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które co prawda nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, ale dają podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z ich nabyciem na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT;

2) w mianowniku proporcji - obrót uzyskany w ubiegłym roku (2017) z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, czyli:

- całą kwotę wykazaną w liczniku, której składniki wymieniono w pkt 1 oraz

- sprzedaż zwolnioną z opodatkowania (z pominięciem sprzedaży środków trwałych, itp.),

- dotacje, subwencje i dopłaty do ceny sprzedawanych towarów i usług, w tym również do ceny towarów i usług zwolnionych z VAT.

Szacunkowe ustalenie proporcji. Co do zasady do odliczania VAT od wydatków związanych z działalnością mieszaną podatnik powinien w 2018 r. stosować rzeczywisty wskaźnik proporcji z 2017 r. W niektórych sytuacjach kwota VAT podlegająca odliczeniu może być jednak ustalana w sposób szczególny.

W myśl art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy proporcja wyliczona w ww. sposób przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja wynosi 100% i odliczać cały VAT od wydatków związanych z działalnością mieszaną. Natomiast w przypadku gdy wskaźnik proporcji nie przekroczy 2% - podatnik ma prawo uznać, że proporcja wynosi 0% i od wydatków związanych z działalnością mieszaną w ogóle nie odliczać VAT.

W sytuacji gdy w poprzednim roku podatkowym podatnik nie prowadził działalności "mieszanej", albo uzyskał obrót z takiej działalności, ale nie przekroczył on 30.000 zł lub też, gdy podatnik uznał, iż proporcja ustalona za poprzedni rok podatkowy w roku bieżącym byłaby dla niego niereprezentatywna - do rozliczania wstępnego może stosować proporcję wyliczoną szacunkowo.

Aby dokonać uzgodnienia proporcji wyliczonej szacunkowo, podatnik powinien zwrócić się z pisemnym wnioskiem do naczelnika właściwego urzędu skarbowego, w którym wskaże oszacowany przez siebie wskaźnik. Organ podatkowy rozpatrzy wniosek w tej sprawie i w formie protokołu ustali szacunkową proporcję, według której podatnik będzie odliczał podatek naliczony.

10. Stosowanie prewspółczynnika do odliczania VAT w świetle wyjaśnienia Ministerstwa Finansów

Poniżej zamieszczamy najważniejsze informacje zawarte w broszurze Ministerstwa Finansów (www.finanse.mf.gov.pl) z 17 lutego 2016 r., pt. "Zasady odliczania podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność o charakterze mieszanym, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2016 r.", wyjaśniające niektóre kwestie związane ze stosowaniem prewspółczynnika. Pomijamy tu jednak szczegółowe regulacje dotyczące rozliczania VAT przez jednostki organizacyjne jednostki samorządu terytorialnego, samorządowe instytucje kultury, państwowe instytucje kultury, uczelnie publiczne i instytuty badawcze. Te jednostki bowiem generalnie ustalają prewspółczynnik zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193). Zasady rozliczania VAT przez ww. jednostki zostały wyjaśnione przez Ministerstwo Finansów odrębnie, w załączniku do ww. broszury.

Prawo do odliczania VAT. Podatnicy mają generalnie prawo do odliczania VAT tylko od wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi. Natomiast VAT od wydatków związanych z czynnościami zwolnionymi z VAT oraz z czynnościami pozostającymi poza zakresem działalności gospodarczej, nie podlega odliczeniu.

Należy podkreślić, że na równi z czynnościami opodatkowanymi należy traktować także czynności opodatkowane poza terytorium kraju, jeżeli podatek naliczony mógłby być odliczony, gdyby czynności te były opodatkowane na terytorium kraju. VAT od wydatków związanych z tymi czynnościami podlega więc odliczeniu na zasadach ogólnych (jeżeli podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek wydatku z tymi czynnościami).

Warto też wspomnieć, że na zasadzie wyjątku, podatnicy mogą odliczać też VAT od wydatków związanych z czynnościami zwolnionymi z VAT na podstawie:

- art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37-41 ustawy o VAT (dotyczy usług ubezpieczeniowych, udzielania kredytów, itp.), wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych (a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),

- art. 43 ust. 1 pkt 16 ww. ustawy (dotyczy nieodpłatnej dostawy niektórych produktów spożywczych).

Powyższe wynika z art. 86 ust. 8 pkt 3 i ust. 9 ustawy o VAT. W tym opracowaniu zakładamy, że podatnik takich czynności zwolnionych z VAT nie wykonuje (mówiąc o czynnościach zwolnionych z VAT, mamy na myśli czynności inne, niż wyżej wymienione).

Proporcjonalne odliczanie VAT. Jeśli nie jest możliwe przypisanie dokonanych zakupów towarów i usług w całości do czynności dających prawo do odliczenia VAT (czyli do czynności opodatkowanych), podatnik ma prawo do odliczenia jedynie tej kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom dającym prawo do odliczenia.

Od 1 stycznia 2016r. proporcjonalne odliczenie może być dokonywane:

- 1) **za pomocą prewspółczynnika ustalonego na podstawie art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT (jeżeli podatnik wykonuje czynności opodatkowane i nieopodatkowane - np. statutowe),**
- 2) **z uwzględnieniem wskaźnika proporcji, o którym mowa w art. 90 ustawy o VAT (jeżeli w ramach działalności gospodarczej podatnik wykonuje zarówno czynności opodatkowane, jak i zwolnione z VAT).**

Jeżeli podatnik wykonuje wszystkie ww. czynności (opodatkowane, zwolnione z VAT, nieopodatkowane) i ponosi wydatki związane ze wszystkimi ww. czynnościami, przy odliczaniu VAT najpierw powinien on zastosować prewspółczynnik w celu ustalenia, jaka część wydatku dotyczy działalności gospodarczej, zaś w drugiej kolejności powinien zastosować wskaźnik proporcji w celu ustalenia, jaka część wydatku dotyczy czynności opodatkowanych, a jaka zwolnionych z VAT.

Jeżeli podatnik nie wykonuje czynności pozostających poza działalnością gospodarczą lub czynności zwolnionych z VAT, zasady odliczania proporcjonalnego nie mają do niego zastosowania (przy założeniu że podatnik nie wykorzystuje na cele prywatne nieruchomości stanowiącej majątek przedsiębiorstwa).

Czynności nieopodatkowane wykonywane przez przedsiębiorców a stosowanie prewspółczynnika. Z uwagi na fakt, że konieczność stosowania prewspółczynnika zależy głównie od tego, czy podatnik wykonuje czynności pozostające poza zakresem działalności gospodarczej, kluczowe jest ustalenie, jak traktować czynności nieopodatkowane wykonywane przez przedsiębiorców. Dotyczy to, np. :

- otrzymywania od kontrahentów odszkodowań lub odsetek za nieterminowe płatności,

- sprzedaży "trudnych" wierzytelności,

- administrowania środkami ZFŚS,

- wypełniania obowiązków wynikających z ustawy o związkach zawodowych (np. udostępnianie pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej w zakładzie pracy),

- otrzymywania dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze niemających bezpośredniego wpływu na cenę dostarczanych przez podatnika towarów lub świadczonych usług,

- otrzymania zwrotu wydatków ponoszonych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku (dotyczy np. otrzymywania przez komornika zwrotu wydatków gotówkowych poniesionych w toku egzekucji),

- zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Czy występowanie u podatnika ww. czynności oznacza, że od wydatków, które w części dotyczą tych czynności, VAT podlega odliczeniu z zastosowaniem prewspółczynnika? Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że ww. czynności, jako towarzyszące działalności gospodarczej, nie stanowią odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one wprawdzie opodatkowaniu VAT, ale ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą. Z tego wynika, że jeżeli podatnik oprócz czynności opodatkowanych wykonuje czynności towarzyszące działalności gospodarczej (np. podejmuje działania związane z administrowaniem środkami ZFŚS), do odliczenia VAT nie musi stosować prewspółczynnika.

Powyższe nie oznacza jednak, że od wydatków związanych z czynnościami nieopodatkowanymi można odliczać VAT. Nadal bowiem obowiązuje zasada, zgodnie z którą VAT od takich wydatków nie podlega odliczeniu.

Metody ustalania prewspółczynnika. W ustawie wskazano kilka metod ustalania prewspółczynnika (art. 86 ust. 2c ustawy o VAT). Mogą być one oparte na średniorocznej liczbie osób wykonujących określone prace, średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą, rocznym obrocie z działalności gospodarczej, czy średniorocznej powierzchni nieruchomości wykorzystywanej do określonych prac. Są to jednak metody wyłącznie przykładowe. Dopuszczalne jest stosowanie innych metod, np. metody będącej kompilacją metod ustawowych, czy innych, pod warunkiem jednak, że będą one odpowiadały najbardziej specyficznie prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Możliwe jest także zastosowanie kilku różnych metod w zależności od różnorodności prowadzonych przez podatnika rodzajów działalności lub w zależności od rodzajów dokonywanych nabyć (oczywiście, o ile jest to uzasadnione ekonomicznie).

Prewspółczynnik należy ustalić w taki sposób, aby jak najlepiej odzwierciedlał charakter czynności wykonywanych przez podatnika i tym samym umożliwił odliczenie VAT tylko w tej części, w jakiej wydatek służy czynnościom opodatkowanym.

Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że jeżeli podatnik zdecyduje się na stosowanie metody opartej na obrocie i przychodach, do obrotu (przychodu) nie powinno się wliczać kwoty podatku VAT, jak również obrotu (przychodu) uzyskanego z:

- dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane (lub mogłyby zostać zaliczone) przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji - używanych przez podatnika na

potrzeby jego działalności,

- dostawy gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika (lub mogłyby zostać zaliczone) - używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,

- tytułu transakcji dotyczących pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

- tytułu transakcji dotyczących usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 (tj. zasadniczo usług o charakterze finansowym), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Odliczanie VAT od wydatków na towary-usługi wykorzystywane także do celów prywatnych.

I. Nabycie (wytworzenie) środka trwałego (WNIIP) o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł

Od wydatków na nabycie (wytworzenie) środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (WNIIP), o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł (innych, niż nieruchomości), wykorzystywanych wyłącznie w opodatkowanej działalności gospodarczej, odliczenia VAT dokonuje się natychmiastowo, w całości (przy spełnieniu oczywiście wszystkich warunków wynikających z ustawy o VAT). Ministerstwo Finansów, powołując się na wyrok TSUE w sprawie **C-460/07** wyjaśniło, że zasadę natychmiastowego odliczenia stosuje się również w przypadku, gdy środek trwały (WNIIP) ma być wykorzystywany także do celów prywatnych podatnika, wspólników, pracowników lub innych osób. Jednakże wykorzystanie prywatne podlega opodatkowaniu (art. 7 ust. 2 lub art. 8 ust. 2 ustawy o VAT). Na zasadzie wyjątku może jedynie nie podlegać opodatkowaniu wykorzystywanie samochodu firmowego do celów prywatnych, jeżeli od wydatków na ten pojazd podatnik odlicza 50% kwoty VAT..

II. Nabycie (wytworzenie) nieruchomości.

Przy odliczaniu VAT od wydatków związanych z nabyciem (wytworzeniem) nieruchomości (także praw wieczystego użytkowania gruntów), stanowiącej majątek przedsiębiorstwa, ale wykorzystywanej także do celów prywatnych, trzeba stosować proporcjonalne odliczenie VAT (nie ma tu zastosowania metoda natychmiastowego pełnego odliczenia). W tym przypadku kwotę podatku podlegającą odliczeniu należy ustalić według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej (art. 86 ust. 7b ustawy o VAT).

Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że wybór sposobu, według którego dokonuje się odliczenia VAT od wydatków na nieruchomość wykorzystywaną również do celów prywatnych, należy do podatnika. Wybrany sposób musi jednak gwarantować jak najbardziej zbliżone do rzeczywistego obliczenie podatku naliczonego związanego wyłącznie z działalnością gospodarczą. Podkreślono przy tym, że po zmianie przepisów (od 1 stycznia 2016 r.) może być dalej stosowana metoda "powierzchniowa", o ile jest ona najbardziej zbliżona do rzeczywistego obliczenia kwoty podatku podlegającej odliczeniu.

Należy podkreślić, że od 1 stycznia 2016 r. powyższa zasada odliczania VAT nie ma zastosowania do wydatków na nieruchomość wykorzystywaną do czynności pozostających poza działalnością gospodarczą (np. do działalności statutowej). Przy odliczeniu VAT od wydatków na taką nieruchomość stosuje się zasady określone w art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT (czyli stosuje się prewspółczynnik).

III. Nabycie pozostałych towarów i usług.

Z wyjaśnienia Ministerstwa Finansów wynika, że w przypadku nabycia:

1) środków trwałych podlegających amortyzacji, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł (z wyłączeniem nieruchomości oraz pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony),

2) pozostałych towarów i usług, które podatnik również planuje przeznaczyć (wykorzystywać) do celów prywatnych, odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia tych towarów i usług przysługuje w takiej części, w jakiej nabycie to będzie służyło opodatkowanej działalności gospodarczej podatnika. Jedynie w sytuacji, gdy w chwili nabycia podatnik nie jest w stanie obiektywnie określić, w jakim zakresie towary te i usługi będą wykorzystywane do celów opodatkowanej działalności gospodarczej, a w jakim do celów prywatnych, możliwe jest całkowite odliczenie VAT, z równoczesnym jednak obowiązkiem wykazania VAT należnego od wykorzystania prywatnego.

Roczna korekta VAT. Po zakończeniu roku, podatnik jest zobowiązany do korekty "wstępnego" odliczenia VAT na podstawie danych rzeczywistych za zakończony rok. Korekta ta powinna być dokonywana na analogicznych zasadach, jak korekta dokonywana przez podatników wykonujących czynności opodatkowane i zwolnione z VAT.

Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że dokonując korekty rocznej, podatnik będzie mógł przyjąć inny sposób określenia proporcji niż wybrany dla dokonywania odliczenia wstępnego, jeżeli sposób ten okaże się bardziej reprezentatywny dla zakońzonego roku.

11. Elektroniczne deklaracje VAT od 1 stycznia 2018 roku dla wszystkich podatników.

Jak wynika z art. 99 ust. 11b ustawy o VAT, deklaracje VAT składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepis ten stosuje się począwszy od rozliczenia za pierwszy okres rozliczeniowy 2017 r. Przy czym, jak zastrzeżono w art. 16 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2024), w odniesieniu do okresów rozliczeniowych przypadających od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2017 r. nie stosuje się przepisu art. 99 ust. 11b ustawy, w stosunku do podatników, którzy nie są:

- 1) obowiązani do zarejestrowania się jako podatnik VAT UE,
- 2) dostawcami towarów lub świadczącymi usługi, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o VAT, bądź nabywcami tych towarów lub usług,
- 3) obowiązani, zgodnie z art. 45ba ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) lub art. 27 ust. 1c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.), do składania deklaracji, zeznań, informacji oraz rocznego obliczenia podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Oznacza to, że obowiązek elektronicznego składania deklaracji VAT dotyczy obecnie podatników zobowiązanych do zarejestrowania się jako podatnicy VAT UE, będących dostawcami lub nabywcami towarów i usług objętych mechanizmem odwróconego obciążenia, oraz obowiązanych, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do składania deklaracji, informacji oraz rocznego obliczenia podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Natomiast od 1 stycznia 2018 r. obowiązek składania deklaracji VAT w formie elektronicznej dotyczyć będzie już wszystkich podatników VAT rozliczających ten podatek.

12. Czy w 2018 roku można wystawiać faktury ręcznie ?

Żadne przepisy nie zobowiązują do wystawiania faktur przy pomocy programów komputerowych - faktury mogą być zatem wystawiane ręcznie. Pozostaje więc odpowiedź na pytanie, jakie obowiązki w zakresie JPK ma podatnik, który faktury wystawia ręcznie.

W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej (JPK), wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą (art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej).

Poprzez księgi podatkowe należy zaś rozumieć księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że przedsiębiorca prowadzący papierowo księgi podatkowe i wystawiający faktury w formie papierowej nie będzie zobowiązany do przekazania JPK_FA na wezwanie organu podatkowego. Wątpliwości mogą dotyczyć jednak konieczności przekazywania JPK_FA w przypadku, gdy księgi podatkowe są prowadzone komputerowo, a faktury wystawiane są ręcznie. Ministerstwo Finansów wyjaśniło:

"(...) Podatnicy, którzy faktury wystawiają ręcznie, a księgi podatkowe mają prowadzone komputerowo (np. przez biuro rachunkowe), będą mieli obowiązek przekazywać w formie JPK tylko księgi podatkowe lub części tych ksiąg."

Przedsiębiorcy wystawiający faktury ręcznie nie mają (nie będą mieli) obowiązku przekazywania JPK_FA.

Należy nadmienić także, że jeżeli podatnik prowadzi PKPiR ręcznie, ale faktury wystawia elektronicznie, to - zgodnie z wyjaśnieniem MF - będzie zobowiązany do przekazywania struktury JPK_FA na wezwanie organu podatkowego.

Przekazywanie pozostałych struktur JPK (np. struktury dla faktur JPK_FA) nie jest uzależnione od faktu, czy podatnik jest czynnym podatnikiem VAT, czy też korzysta ze zwolnienia (np. ze względu na obroty). Należy jednak nadmienić, że podatnicy zwolnieni podmiotowo z VAT nie są objęci obowiązkiem przekazywania JPK_VAT, tj. informacji o ewidencji VAT (obowiązek ten dotyczy wyłącznie czynnych podatników VAT).

13. Status małego podatnika na potrzeby CIT i PIT.

Jak wynika z art. 4a pkt 10 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 5a pkt 20 ustawy o PDOF, dla celów podatku dochodowego status małego podatnika ma podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie

przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro.

Posiadanie statusu małego podatnika uprawnia podatnika do:

- kwartalnego sposobu opłacania zaliczek na podatek dochodowy,
- dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej niektórych środków trwałych,
- stosowania 15% stawki CIT (w przypadku podatników CIT).

W praktyce mogą mieć miejsce sytuacje, w których podmiot gospodarczy, np. spółka z o.o. czy osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą jest jednocześnie współnikiem spółki niebędącej osobą prawną (np. spółki jawnej/komandytowej). Czy w takim przypadku, w celu ustalenia statusu małego podatnika, należy brać pod uwagę:

- tylko przychody ze sprzedaży uzyskanej w ramach spółki z o.o./jednoosobowej działalności gospodarczej, czy

- zarówno przychody ze sprzedaży uzyskane w ramach działalności prowadzonej przez spółkę z o.o./jednoosobowej działalności, jak i przychody ze sprzedaży dokonanej przez spółkę niebędącą osobą prawną, proporcjonalnie do udziałów posiadanych w tej spółce?

Ministerstwo Finansów wyjaśnia:

"(...) W myśl art. 5 ust. 1 updop, przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się z przychodami każdego współnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

Stosownie do art. 8 ust. 1 updof, przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

Oznacza to, że przy ocenie spełnienia kryteriów pojęcia małego podatnika do limitu 1.200.000 euro uwzględnia się wszystkie przychody osiągnięte przez podatnika niezależnie od formy jej prowadzenia, tj. zarówno przychody z działalności prowadzonej samodzielnie, jak i z udziałów w spółce niebędącej osobą prawną.

Natomiast w przypadku jednorazowej amortyzacji istotnym jest, kto nabywa środki trwałe, prowadzi ich ewidencję i dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Z tych względów dla celów jednorazowej amortyzacji, przy ocenie spełnienia kryteriów pojęcia małego podatnika w przypadku spółki z o.o. lub osób fizycznych prowadzących samodzielnie działalność gospodarczą do limitu 1.200.000 euro należy uwzględniać przychody wyłącznie z ich działalności, bez względu na uzyskiwanie przychodów z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, gdy działalność gospodarcza wykonywana jest w formie spółki niebędącej osobą prawną do limitu 1.200.000 euro należy uwzględniać przychody wyłącznie z działalności prowadzonej w tej spółce."

14. Zgodność ulgi na złe długi z unijną dyrektywą w świetle orzecznictwa krajowego i TSUE.

Zasady rozliczenia podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (tzw. ulga na złe długi) zostały uregulowane w art. 89a ustawy o VAT. Skorzystanie z tej ulgi przez wierzyciela zostało uzależnione od spełnienia następujących warunków:

- * dostawa towaru lub świadczenie usług zostały dokonane na rzecz czynnego podatnika VAT, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- * na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty:
 - a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- * od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Wierzyciel ma prawo do dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego w ramach ulgi na złe długi w rozliczeniu za okres, w którym upłynęło 150 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Korekty takiej wierzyciel może jednak dokonać pod warunkiem, że do dnia złożenia przez niego deklaracji za ten okres rozliczeniowy należność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

Warunki uprawniające do skorzystania z ulgi na złe długi – wyroki WSA i TSUE. Warunki uprawniające wierzycieli do skorzystania z ulgi na złe długi były przedmiotem rozstrzygnięć zarówno polskich sądów administracyjnych, jak i TSUE. Poniżej przedstawiamy wyrok WSA w Gliwicach i wyrok TSUE, dotyczące zgodności krajowych (polskich i włoskich) przepisów regulujących ulgę na złe długi z prawem unijnym.

1) Od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie mogą upłynąć 2 lata

WSA w Gliwicach w wyroku z 23 marca 2017 r., sygn. akt III SA/GI 1411/16 (orzeczenie nieprawomocne) rozstrzygał sprawę spółki, która wystawiła faktury na rzecz innego podmiotu (podatnika VAT, zarejestrowanego jako podatnik czynny, niebędącego w stanie upadłości ani w trakcie postępowania likwidacyjnego), wykazując w tych fakturach należny podatek VAT. Strony ustaliły, że płatność z tytułu tych transakcji będzie następować w ratach (przy czym od pierwszego do ostatniego terminu płatności miało upłynąć prawie 5 lat). Nabywca po pewnym czasie od zawarcia umów przestał w ogóle regulować należności z wystawionych faktur zgodnie z ustalonym wcześniej harmonogramem. U spółki wystąpiły wierzytelności nieściągalne, o których mowa w art. 89a ust. 1 i 1a ustawy VAT i podjęła ona decyzję o skorzystaniu z możliwości skorygowania podatku należnego o kwoty wykazane w fakturach, które nie zostały uiszczone przez nabywcę (w stosunku do tych należności minął już 150. dzień od terminu płatności ustalonego harmonogramem). Spółka powzięła wątpliwość, czy ma prawo do ulgi na złe długi, skoro od momentu wystawienia faktury upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została ona wystawiona.

Organ podatkowy uznał - zgodnie z literalnym brzmieniem art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT - że jeżeli od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność upłynęły ponad 2 lata (liczone jak wyżej), to nie zostaje spełniony jeden z warunków uprawniających do dokonania korekty podatku należnego w ramach ulgi na złe długi.

Sprawa trafiła do WSA, który uznał, że art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT stanowi niewłaściwą implementację Dyrektywy 2006/112/WE. W wyroku czytamy:

"(...) ograniczenie prawa do korekty podatku należnego do okresu dwuletniego, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT, nie ma charakteru formalności koniecznej do (...) obniżenia podatku należnego, ani też nie sposób przyjąć, że ograniczenie to (czasowe - do dwóch lat) jest konieczne ze względu na zwalczanie oszustw podatkowych. (...)"

Wyrok WSA w Gliwicach może dać podatnikom nadzieję na ewentualną wygraną walkę z fiskusem o prawo do ulgi na złe długi po upływie 2-letniego terminu od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność (liczonych jak wyżej). Należy jednak podkreślić, że orzeczenie to jest jeszcze nieprawomocne i nie wiadomo, jakie stanowisko w tej sprawie zajmie NSA.

2) Dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego.

Na uwagę wierzycieli zasługuje także wyrok TSUE z 23 listopada 2017 r., w sprawie C-246/16, który zapadł w sprawie włoskiej. Sprawa dotyczyła podatnika, którego klient ogłosił upadłość bez uregulowania faktury i dlatego podatek ten dokonał odpowiedniego obniżenia podstawy opodatkowania VAT. Zdaniem organu podatkowego, dokonanie korekty możliwe było dopiero m.in. po bezskutecznym przeprowadzeniu postępowania upadłościowego, czyli po uzyskaniu pewności, że wierzytelność nie zostanie uregulowana, a nie w następstwie zwykłego orzeczenia o upadłości, które wydano względem dłużnika. Podatnik wniósł skargę do sądu ds. podatkowych, twierdząc, że obniżenie podstawy opodatkowania z powodu braku płatności świadczenia wzajemnego powinno być możliwe z chwilą orzeczenia upadłości dłużnika.

Sprawa trafiła ostatecznie do TSUE, który uznał, że poprzez swe pytania sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy państwo członkowskie może uzależniać obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności od bezskuteczności postępowania upadłościowego (tego wymagały przepisy włoskie), skoro takie postępowanie może trwać ponad dziesięć lat. Zdaniem TSUE, państwo członkowskie nie może w ten sposób uzależniać obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Trybunał podkreślił, że prawo do obniżki podatku mogłoby przysługiwać w sytuacji, gdy podatnik wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany (z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty).

Wyrok TSUE zapadł wprawdzie w sprawie włoskiej, ale może mieć znaczenie także dla podatników polskich. Zgodnie bowiem z przepisami polskimi, aby skorzystać z ulgi na złe długi, dłużnik na dzień poprzedzający złożenie przez wierzyciela deklaracji podatkowej z wykazaną korektą VAT nie może być w trakcie postępowania upadłościowego. Skoro jednak, zdaniem TSUE, prawo do korekty VAT powinno przysługiwać, gdy wystąpi uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany (z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania powinna być podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty długu), to tym samym mógłby uznać, że polskie przepisy w tym zakresie są zbyt restrykcyjne.

Powyższe wyroki wskazują, że przepisy dotyczące ulgi na złe długi - nie tylko polskie - budzą wiele wątpliwości i podatnicy chcący z niej skorzystać dochodzą swoich praw na

drodze sądowej. Zaznaczamy jednak, że NSA w wyroku z 19 listopada 2015 r., sygn. akt I FSK 1298/14 uznał, że polskie regulacje dotyczące ulgi na złe długi (zawarte w art. 89a i art. 89b ustawy o VAT) są zgodne z prawem unijnym, gdyż państwa członkowskie mają swobodę w ustalaniu warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania. Podobnie wynika z wyroku NSA z 17 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1338/15 (opisaliśmy go szczegółowo w BI nr 15 z 20 maja 2017 r.).

15. VAT od sprzedaży nieruchomości w świetle wyroku TSUE.

Dostawa nieruchomości, co do zasady, podlega opodatkowaniu VAT. W określonych przypadkach może jednak korzystać ze zwolnienia z VAT. Jedno ze zwolnień zostało określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

1. dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
2. pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Natomiast pierwsze zasiedlenie zdefiniowano w art. 2 pkt 14 ww. ustawy, jako oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

1. wybudowaniu lub
2. ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

W wyroku z 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16 TSUE orzekł, że przepisy prawa krajowego uzależniające zwolnienie od VAT w przypadku dostawy budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu, są niezgodne z przepisami prawa unijnego.

Ponieważ jednak na dzień dzisiejszy definicja pierwszego zasiedlenia funkcjonuje w ustawie o VAT w niezmienionym kształcie, pojawia się wątpliwość, czy podatnicy dokonujący dostawy nieruchomości - w celu prawidłowego opodatkowania transakcji - powinni kierować się polskimi przepisami, czy też - z uwagi na ww. wyrok TSUE - przepisami dyrektywy 2006/112/WE.

Ministerstwo Finansów zajęło stanowisko w tej sprawie, z którego wynika, że **do czasu zmiany odpowiednich przepisów prawa krajowego (definicji pierwszego zasiedlenia - art. 2 pkt 14 ustawy o VAT) podatnicy mogą stosować obowiązujące normy prawa krajowego albo bezpośrednio stosować przepisy dyrektywy z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia przedstawionego w wyroku C-308/16 (organy podatkowe są obowiązane respektować rozstrzygnięcie TSUE).**

W związku z powyższym ocena, czy dostawa budynków, budowli lub ich części będzie opodatkowana, czy też zwolniona z VAT, będzie dokonywana przy uwzględnieniu przyjętej przez podatnika definicji pierwszego zasiedlenia. Ponadto w informacji Ministerstwa Finansów czytamy:

"(...) Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych w art. 2 pkt 4 wyłącza z opodatkowania sprzedaż rzeczy i praw majątkowych (w tym nieruchomości) opodatkowaną podatkiem od towarów i usług. Obejmuje jednak podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaż lub zamianę, w których przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług, a przedmiotem czynności są nieruchomości lub jej części, 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. Należy więc stwierdzić, że opodatkowanie albo zwolnienie dostawy budynku, budowli lub ich części od podatku VAT wywoła odpowiednie skutki na tle podatku od czynności cywilnoprawnych”

16. Polskie przepisy w sprawie pierwszego zasiedlenia niezgodne z Dyrektywą.

Uzależnienie zwolnienia z VAT dostawy budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu, jest niezgodne z dyrektywą unijną – takie orzeczenie wydał TSUE w wyroku z dnia 16 listopada 2017 roku, w sprawie C-308/16.

Stan faktyczny. Sprawa rozstrzygana przez TSUE dotyczyła polskiej spółki i opodatkowania VAT transakcji sprzedaży budynku. Jeden ze współników wniósł do spółki w ramach aportu wybudowany w 1992 r. budynek mieszkalny. Spółka przystosowała budynek do celów prowadzonej działalności gospodarczej - dokonując inwestycji odpowiadającej około 55% wartości początkowej tego budynku. Po zakończeniu prac w dniu 31 lipca 2007 r. spółka wpisała budynek do ewidencji środków trwałych, a 15 stycznia 2009 r. budynek ten sprzedała.

Spór toczył się o ustalenie daty tzw. pierwszego zasiedlenia. Było to ważne, gdyż sprzedaż budynku (budowli, itp.) po upływie 2 lat od takiego zasiedlenia jest zwolniona z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

1. wybudowaniu lub
2. ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Spółka uznała, że sprzedaż ww. budynku była zwolniona z VAT. Innego zdania były jednak organy podatkowe i WSA. Uważały one, że "pierwsze zasiedlenie" budynku, po przeprowadzonej w nim modernizacji, nastąpiło nie w dniu 31 lipca 2007 r., lecz w dniu 15 stycznia 2009 r. Dzień ten odpowiadał bowiem dacie pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, której przedmiotem był ww. budynek po dokonanej modernizacji, a mianowicie jego sprzedaży. Spółka nie mogła zatem zastosować zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, gdyż sprzedaż budynku została dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia. Sprawa trafiła do NSA, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do TSUE o wyjaśnienie, czy powyższe przepisy (art. 43 ust. 1 pkt 10 w związku z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT) są zgodne z dyrektywą VAT.

Stanowisko TSUE. TSUE przypomniał, że art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT przewiduje zwolnienie z VAT w zakresie dostaw budynków innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, czyli innych niż dokonywane przed pierwszym zasiedleniem. Natomiast z art. 12 ust. 2 dyrektywy wynika m.in., że państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków.

Zdaniem Trybunału, sprzedaż starego budynku nie jest co do zasady objęta VAT. Sprzedaż budynku następująca po jego pierwszej dostawie na rzecz konsumenta końcowego, stanowiącej zakończenie procesu produkcji, nie prowadzi bowiem do powstania istotnej wartości dodanej i w związku z tym powinna, co do zasady, być objęta zwolnieniem. TSUE uznał, że art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT potwierdza, że to wartość dodana przesądza o opodatkowaniu VAT dostawy budynku, gdyż przepis ten upoważnia państwa członkowskie do zdefiniowania warunków stosowania kryterium, jakim jest "pierwsze zasiedlenie" do przebudowy budynków. Dyrektywa VAT stwarza zatem możliwość opodatkowania dostaw budynków, które zostały poddane przebudowie, gdyż takie działanie nadaje danemu budynkowi wartość dodaną, tak jak jego pierwotne wytworzenie.

TSUE podkreślił, że analiza historyczna pojęcia pierwszego zasiedlenia budynku wskazuje, że jest to pierwsze użytkowanie budynku przez jego właściciela lub lokatora - rozumiane jako moment, w którym kończy się proces produkcji budynku i budynek ów staje się przedmiotem konsumpcji. Z powyższej analizy nie wynika jednak, że użytkowanie budynku przez jego właściciela ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. W wyroku czytamy:

"(...) Literalna wykładnia art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT, jak również analiza kontekstu i celów założonych w tej dyrektywie świadczą (...) o tym, że wspomniana dyrektywa nie przyznaje państwom członkowskim uprawnienia do wprowadzenia warunków w odniesieniu do przewidzianych tam zwolnień czy też ograniczenia ich.

(...) państwa członkowskie nie są w szczególności upoważnione do uzależnienia zwolnienia z VAT w zakresie dostaw budynków następujących po ich pierwszym zasiedleniu od warunku, który nie został przewidziany w dyrektywie VAT, a zgodnie z którym takie pierwsze zasiedlenie ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

Co się tyczy (...) możliwości określenia przez państwa członkowskie, zgodnie z art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, zasad stosowania kryterium "pierwszego zasiedlenia", o którym mowa w ust. 1 lit. a) tegoż artykułu, do przebudowy budynków, należy zauważyć, że nałożenie wymogu ilościowego, zgodnie z którym koszty takiej przebudowy muszą osiągnąć określoną procentową wielkość początkowej wartości odnośnego budynku, w niniejszym przypadku co najmniej 30% tej wartości, aby miało miejsce opodatkowanie VAT, stanowi wyraz skorzystania z tej możliwości. (...)"

Ponadto TSUE podkreślił, że przebudowa ma miejsce wówczas, gdy budynek zostanie poddany istotnym zmianom przeprowadzonym w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia. Taka wykładnia pojęcia "przebudowy" jest zgodna z celem dyrektywy VAT w zakresie opodatkowania czynności zmierzającej do zwiększenia wartości danego towaru. W przypadku nowych budynków wartość dodana wynika z prac budowlanych prowadzących do zasadniczej zmiany rzeczywistości - z uwagi na przejście ze stanu niezabudowanej nieruchomości, czy nawet nieuźbrojonej działki, do budynku mieszkalnego. W odniesieniu do starych budynków wartość dodana występuje natomiast, jeżeli doszło do zasadniczej przebudowy, w wyniku której stary budynek może zostać przyrównany do budynku nowego.

TSUE dodał także, że jeżeli zawarte w art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT pojęcie "ulepszenia" - transponujące pojęcie "przebudowy" z dyrektywy VAT do prawa polskiego - będzie interpretowane jako synonim "przebudowy", wówczas różnica terminologiczna nie może sama w sobie prowadzić do niezgodności ustawy o VAT z dyrektywą VAT.

Ostatecznie TSUE orzekł:

"(...) Artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE (...) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wskazane przepisy tejże dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku "ulepszenia" istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzucone pojęcie "ulepszenia" jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie "przebudowy" zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia. (...)"

17. Zakres zwolnienia z VAT dla usług związanych z usługami medycznymi.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe Minister Rozwoju i Finansów wydał w dniu 29 grudnia 2017 r. interpretację ogólną nr PT1.8101.5.2017.PSG.622, dotyczącą możliwości stosowania zwolnienia z VAT dla usług związanych z usługami medycznymi, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie.

Ramy prawne zwolnienia z VAT usług związanych z usługami medycznymi. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 18a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze oraz świadczone na rzecz takich podmiotów na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Zwolnienia, o których mowa, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

- nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, lub
- ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia (art. 43 ust. 17 ustawy o VAT).

Ponadto zakres zwolnienia, o którym mowa m.in. w ust. 1 pkt 18a ww. ustawy, jest ograniczony podmiotowo - ma ono zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe (art. 43 ust. 17a ustawy o VAT).

Znaczenie pojęcia usług ściśle związanych z usługami medycznymi. Odwołując się do orzecznictwa TSUE, MF w interpretacji ogólnej przywołanej na wstępie uznał, że aby daną czynność uznać za usługę ściśle związaną z usługami w zakresie opieki medycznej służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, konieczne

jest, aby ta czynność mogła być uznana za usługę pomocniczą do danej usługi medycznej (usługi głównej). W kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki medycznej, Minister Rozwoju I Finansów zauważył, że opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki.

Przykładowe usługi ściśle związane z usługami medycznymi wskazane przez MF:

- wsparcie pielęgniarek lub salowych w opiece nad pacjentami przy wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych - w tym związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów (m.in. pomoc przy ubieraniu, karmienie, przewijanie, rozdawanie posiłków, transport pościeli i ścielenie łóżek szpitalnych, usuwanie pojemników z wydzielinami),

- monitorowanie stanu pacjentów, transport pacjentów na terenie placówki medycznej, pomoc w przygotowaniu do operacji lub zabiegu (zmiana odzieży i obuwia, oraz inne czynności niezbędne do przeprowadzenia procedur medycznych),

- przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów niezbędnych do operacji i zabiegów medycznych (sprzątanie i dezynfekcja pomieszczeń, sterylizacja narzędzi, stołów operacyjnych, pojemników i innych przedmiotów, czynności związane z przygotowywaniem leków),

- asystowanie podczas operacji lub zabiegu (ubieranie zespołu medycznego, podawanie sterylnych pakietów),

- czynności związane z gospodarką bielizną i odzieżą szpitalną oraz pościelą (jej zmiana, transport wewnątrzszpitalny, pranie),

- zapewnienie odpowiedniego wyżywienia pacjentów,

- czynności związane z gospodarką odpadami szpitalnymi (ich usuwanie i transport wewnątrzszpitalny),

- transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej (narzędzi, materiałów i pojemników do badań, krwi i materiałów krwiopochodnych, wyników badań, łóżek, wózków, materacy),

- czynności administracyjne (przyjęcie do placówki medycznej, wywiad medyczny - w tym pomoc w wypełnianiu kwestionariuszy, wypisanie z placówki medycznej).

W interpretacji podkreślono, że ww. czynności będą objęte zakresem zwolnienia od podatku pod warunkiem, że będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, tj. świadczące usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (art. 43 ust. 17a ustawy o VAT). Przy czym warunek świadczenia czynności na terenie podmiotu leczniczego sprowadza się w istocie do tego, że są one faktycznie wykorzystywane w ramach świadczenia usług w zakresie ww. opieki medycznej, na terenie tych podmiotów (np. dostawa wyżywienia dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy zostało ono przygotowane poza tym terenem, odbiór odzieży i pościeli szpitalnej wykorzystywanej przez pacjentów oraz dowóz czystej odzieży i pościeli szpitalnej dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy jej pranie zostało wykonane poza terenem szpitala).

Minister Rozwoju I Finansów wyjaśnił także, że ww. czynności nie będą objęte zwolnieniem z VAT w sytuacji, gdy:

- będą pozostawały w ścisłym związku z usługami medycznymi nie służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (np. gdy będą wykonywane w związku z usługami opieki zdrowotnej, realizowanymi w innym celu niż ochrona zdrowia ludzkiego - z operacjami plastycznymi wykonywanymi wyłącznie z powodów kosmetycznych czy też upiększających, testami genetycznymi dla celów ustalenia ojcostwa, badaniami lekarskimi przeprowadzanymi w celu wydania zaświadczenia niezbędnego do otrzymania odszkodowania od ubezpieczyciela itp.),

- podmiot je wykonujący nie będzie podmiotem wykonującym usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Z ww. interpretacji ogólnej wynika, że podmioty zewnętrzne świadczące usługi ściśle związane z usługami medycznymi na rzecz podmiotów leczniczych nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT, gdy nie są one podmiotami świadczącymi usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Należy zwrócić uwagę, że po wydaniu tej interpretacji podmioty medyczne mogą przestać korzystać z usług firm zewnętrznych świadczących usługi ściśle związane z usługami medycznymi (np. wyżywienie pacjentów, transport pacjentów, itd.), gdyż będą one droższe o VAT.

II. INTERPRETACJE KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ

1. VAT od importu towarów, gdy należności celno-podatkowe pokrywa sprzedawca – nowe stanowisko KIS

Przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej (art. 2 pkt 7 ustawy o VAT). Natomiast podmiotem zobowiązanym do rozliczania VAT od importu towarów, na mocy art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

1. na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszono, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną,
2. uprawnione do korzystania z procedury uszlachetnienia czynnego lub procedury odprawy czasowej, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki osoby uprawnionej do korzystania z procedury.

VAT należny od importu towaru rozliczany jest w zgłoszeniu celnym, a podatek wpłacany jest na konto urzędu celnego w terminie 10 dni (wyjątki od tej zasady tu pomijamy). VAT należny od importu towaru jest jednocześnie VAT naliczonym podlegającym odliczeniu (o ile wydatek ma związek z czynnościami opodatkowanymi i nie ma ustawowego zakazu odliczenia).

Co do zasady, ciężar należności celno-podatkowych ponosi nabywca (importer towaru). Nie zawsze jednak tak jest. Jeżeli przykładowo dostawa jest realizowana na warunkach Incoterms - zgodnie z formułą DDP, za pokrycie kosztów związanych z odprawą celną

importową odpowiada sprzedający. W praktyce powyższe jest realizowane w ten sposób, że należności celno-podatkowe do urzędu celnego płaci nabywca (agencja celna działająca na jego rzecz), a następnie koszty te są zwracane przez sprzedawcę. Pojawiła się wątpliwość, czy także w tym przypadku nabywca (importer) może odliczyć VAT od importu towaru, skoro w ostatecznym rozrachunku nie ponosi on ciężaru tego podatku.

Jeszcze do niedawna organy podatkowe uznawały, że odliczenie VAT w ww. sytuacji jest możliwe. Takie stanowisko zaprezentował np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 10 grudnia 2015 r., nr IBPP4/4512-242/15/PK, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacjach indywidualnych z 4 czerwca 2012 r., nr IPPP3/443-226/12-4/KC i z 28 lutego 2008 r., nr IP-PP2-443-772/07-2/BM, a także Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 12 lutego 2009 r., nr ILPP2/443-1082/08-4/GZ.

Odmienne stanowisko zaprezentował jednak niedawno Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Z interpretacji indywidualnej z 18 października 2017 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.202.2017.4.KM wynika, że jeżeli dostawa została zrealizowana na warunkach Incoterms - zgodnie z formułą DDP (należności celno-podatkowe obciążają ostatecznie sprzedawcę), to podatnikiem z tytułu importu towaru jest sprzedawca (a nie nabywca). W konsekwencji nabywca nie może odliczyć VAT od ww. zakupu.

Nowe stanowisko organu podatkowego wydaje się być kontrowersyjne. Bez względu na warunki sprzedaży Incoterms, to nabywca (importer) powinien być dla celów VAT uznany za podatnika. To on bowiem (lub agencja celna działająca na jego rzecz) zobowiązany jest do zapłaty podatku od importu towaru. Fakt, że kwotę tego podatku następnie "odzyska" od sprzedawcy, powinno być bez znaczenia. Przepisy o VAT nie warunkują bowiem prawa do odliczenia VAT od poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku.

Na dzień dzisiejszy trudno jednak ocenić, czy interpretacja Dyrektora KIS oznacza zmianę stanowiska organów podatkowych w omawianej kwestii i nie wiadomo, jakie stanowisko będzie prezentowane w przyszłości. Na pewno jednak podatnicy dokonujący importu towaru na warunkach DDP powinni mieć na uwadze fakt, że odliczenie VAT od takich transakcji może być zakwestionowane.

2. Wynajem kilkudziesięciu miejsc postojowych a prawo do 8,5% stawki ryczałtu.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 21 listopada 2017 roku, nr [0113-KDIPT2-1.4011.321.2017.2.DJD](#) zajął stanowisko w sprawie :

Jeżeli wynajem miejsc postojowych osobom fizycznym nie będzie odbywać się w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej, to przychód uzyskany z tego najmu będzie stanowić przychód ze źródła określonego w art. 10 ust.1 pkt 6 ustawy o PDOF, czyli z najmu prywatnego.

Stan faktyczny. Podatniczka część własnej działki rolnej wynajęła na miejsca postojowe dla samochodów. W okolicy działki wybudowano trzy bloki mieszkalne i w niedalekiej przyszłości byli chętni do dalszego najmu miejsc postojowych (ok. 40 miejsc).

Część działki wykorzystywana pod najem została utwardzona i wydzielono 33 miejsca postojowe. O możliwości wynajęcia miejsca postojowego na działce informował baner umieszczony na ogrodzeniu posesji. Wynajmującymi były wyłącznie osoby fizyczne i każde miejsce postojowe objęte było odrębną umową najmu. Przychody z najmu podatniczka zaliczała do najmu prywatnego, opłacając ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 8,5% przychodów.

Podatniczka wystąpiła z pytaniem do organu podatkowego, czy w związku ze zwiększeniem ilości miejsc postojowych, przychody uzyskiwane z wynajmu miejsc postojowych może w dalszym ciągu rozliczać w ramach najmu prywatnego, czy też powinna opodatkować je jako przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Jej zdaniem, może ona nadal stosować stawkę ryczałtu jak do najmu prywatnego, tj. w wysokości 8,5% przychodów, gdyż nie prowadzi ona działalności gospodarczej, tym samym przedmiotem najmu nie są składniki majątku związane z działalnością gospodarczą. Ponadto wynajmowanie miejsc parkingowych nie ma charakteru profesjonalnego i zorganizowanego. Najem wprowadzie ma charakter ciągły, gdyż dotyczy dłuższego okresu, ale poszczególne miejsca wynajmowane są w różnym czasie i na różne okresy. Ma to na celu osiągnięcie korzyści majątkowej w postaci dodatkowych przychodów. Po wykonaniu utwardzenia części działki (które wykonano we własnym zakresie) nie są podejmowane żadne działania poza kontaktem z osobami zainteresowanymi najmem i pobieraniem czynszów.

Stanowisko organu podatkowego. Organ podatkowy uznał stanowisko podatniczki za prawidłowe. W interpretacji wydanej w tej sprawie stwierdził, iż co do zasady, wybór kwalifikacji i sposób rozliczenia przychodów z najmu ustawodawca pozostawił osobie oddającej rzecz w najem. Jedynie w przypadku, gdy przedmiotem najmu są składniki majątku związane z działalnością gospodarczą, albo najem jest przedmiotem tej działalności, wynajmowanie nieruchomości traktowane jest jako pozarolnicza działalność gospodarcza.

Organ podatkowy jednocześnie wyjaśnił, że działalność gospodarcza charakteryzuje się następującymi cechami:

- jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (ewentualna strata będąca wynikiem tej działalności nie pozbawia jej statusu działalności gospodarczej, ponieważ istotny jest sam zamiar osiągnięcia dochodu),

- wykonywana jest w sposób ciągły (o ciągłości nie przesądza wynajem miejsc postojowych przez dłuższy okres, lecz powtarzalność podejmowanych działań),

- prowadzona jest w sposób zorganizowany.

Zatem każde działanie spełniające wskazane wyżej przesłanki stanowi w rozumieniu przepisów ustawy o PDOF pozarolniczą działalność gospodarczą, niezależnie od tego, czy podatnik dokonał jej rejestracji.

Zdaniem organu podatkowego, nie ma podstaw do kwalifikowania do pozarolniczej działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PDOF, podejmowanych przez podatnika czynności, które mieszczą się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mają na celu zwyczajowe gospodarowanie tym majątkiem. Działania z zachowaniem normalnych, zwyczajowo przyjętych w takich przypadkach reguł gospodarności nie należy utożsamiać z działalnością gospodarczą.

Jednakże organ podatkowy stwierdził, że:

"(...) jeżeli działania podejmowane przez podatnika w stosunku do stanowiących jego własność lub współwłasność składników majątkowych wykazują cechy zorganizowania i ciągłości, w rozumieniu art. 5a pkt 6 ww. ustawy, i czynności związane z zagospodarowaniem tego mienia oraz jego rozporządzaniem (...) istotnie odbiegają od normalnego wykonywania prawa własności, a nadto podatnik z operacji tych uczynił sobie lub ma zamiar uczynienia stałego (nieokazjonalnego) źródła zarobkowania, będą wypełniały definicję działalności gospodarczej. (...)"

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, organ podatkowy stwierdził, że jeżeli w istocie w przypadku podatkniczki wynajem miejsc postojowych osobom fizycznym nie będzie odbywać się w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej, to przychód będzie zaliczany do źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOF, czyli najmu prywatnego.

Od stycznia 2018 r., ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie m.in. ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175), wprowadzono roczny limit w wysokości 100.000 zł przychodów z najmu, do którego stosuje się stawkę ryczału w wysokości 8,5%. Powyżej tej kwoty stawka ryczału wynosi 12,5% przychodu.

Jak podano w uzasadnieniu ustawy nowelizującej:

"(...) Ograniczenie możliwości stosowania stawki ryczału 8,5% do przychodów z najmu nieprzekraczających rocznie 100.000 zł i wprowadzenie stawki ryczału 12,5% od nadwyżki przychodów z najmu ponad tę kwotę, pozwoli na ograniczenie stosowania preferencyjnej stawki opodatkowania tylko do podatników, którzy tego rodzaju przychody traktują jako dodatkowe źródło dochodów (...)."

Wydaje się zatem, że niezależnie od ww. limitu, nadal będą wątpliwości, kiedy najem może być zaliczony do działalności gospodarczej, a kiedy do prywatnego najmu. W sytuacji jednak, gdy najem będzie stanowił jedyne źródło przychodu i będzie spełniał inne cechy wskazane dla działalności gospodarczej, to niezależnie od limitu może być uznany przez organy podatkowe jako prowadzony w ramach działalności gospodarczej.

3. Towary otrzymane w darowiźnie nie mogą być uwzględnione w kosztach podatkowych.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 21 grudnia 2017 r., nr 0115-KDIT3.4011.388.2017.1.PSZ, zajął stanowisko w sprawie:

Jeśli nabycie towarów handlowych nastąpiło nieodpłatnie (np. w drodze darowizny), to ich wartość nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Zatem pomimo obowiązku ujęcia nabytych nieodpłatnie, a niesprzedanych towarów w remanencji sporządzonym na koniec roku podatkowego, ich wartość wynikająca z wyceny nie może być brana pod uwagę przy ustaleniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stan faktyczny. Ojciec zamierzał przekazać córce w drodze darowizny całe prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo. Córka na moment otrzymania darowizny prowadziła jednoosobową działalność gospodarczą, którą nadal zamierzała kontynuować. Ojciec (darczyńca) zamierzał po przekazaniu przedsiębiorstwa zakończyć prowadzenie działalności gospodarczej. Darowizna miała być dokonana w ostatnim dniu 2017 roku.

Zdaniem obdarowanej podatniczki, wydatki na nabycie towarów handlowych nie będą stanowić z chwilą ich przekazania w formie darowizny kosztów uzyskania przychodów u darczyńcy. Jak bowiem wynika z art. 23 ust. 1 pkt 11 ustawy o PDOF, nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju. Darczyńca będzie więc zobowiązany do korekty kosztów uzyskania przychodów o wydatki poniesione na nabycie towarów handlowych wchodzących w skład tego przedsiębiorstwa. Skoro tak, to obdarowana podatniczka z kolei powinna ująć wartość otrzymanych towarów jako koszt uzyskania przychodu w swoich księgach. Zdaniem podatniczki, w przypadku dokonania odmiennej interpretacji doszłoby do podwójnego opodatkowania, co podważyłoby kompletnie ekonomiczny sens darowizny. Ponadto, na podstawie § 27 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2017 r. poz. 728), jest ona obowiązana ująć towary otrzymane w drodze darowizny w remanencie początkowym, a w remanencie końcowym niesprzedane na koniec roku podatkowego i wartość tych remanentów wpisać do podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Wartość towarów otrzymanych w darowiźnie wynikająca z wyceny - zdaniem podatniczki - będzie brana pod uwagę przy ustaleniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Stanowisko organu podatkowego. Organ podatkowy jednak nie zgodził się ze stanowiskiem podatniczki. Stwierdził, że wartość nabytych w drodze darowizny towarów nie może być kosztem uzyskania przychodów, gdyż nie zostanie spełniona jedna z przesłanek wynikająca z art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF, tj. wymóg poniesienia kosztu. Organ podatkowy wyjaśnił, że:

"(...) Według definicji "kosztu" zawartej w Słowniku języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, pojęcie to oznacza - sumę pieniędzy wydatkowanej na kupno lub opłacenie czegoś, natomiast definicja "kosztów" z tegoż słownika oznacza - nakłady, wydatki poniesione przez przedsiębiorstwo w celu wytworzenia (nabycia) określonego produktu. (...)"

Nabycie towaru handlowego w drodze darowizny nie będzie miało charakteru odpłatnego, nie będzie można więc mówić o "poniesieniu kosztu". Brak odpłatności decyduje natomiast o niemożności zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wartości przedmiotowego towaru.

Nie wpływa to jednak na obowiązki podatnika otrzymującego towary w darowiźnie. Fakt dysponowania tymi towarami jest zdarzeniem gospodarczym, który winien zostać zarejestrowany w dokumentacji podatkowo-księgowej prowadzonej przez podatnika.

W przypadku otrzymania towarów handlowych w drodze darowizny lub spadku - w kolumnie 17 podatkowej księgi przychodów i rozchodów "Uwagi" należy ująć wartość towarów odpowiadającą cenie zakupu towarów handlowych takich samych lub podobnych.

Odnośnie obowiązku ujęcia w remanencie końcowym niesprzedanych na koniec roku podatkowego towarów handlowych nabytych w drodze darowizny organ podatkowy wyjaśnił, że obdarowana jest obowiązana ująć w remanencie końcowym towary otrzymane w drodze darowizny, a niesprzedane na koniec roku podatkowego i wartość remanentów wpisać do podatkowej księgi przychodów i rozchodów (w wartości odpowiadającej cenie zakupu towarów takich samych lub podobnych). Jednak wartość tych towarów, wynikająca z wyceny, nie może być brana pod uwagę przy ustaleniu dochodu stanowiącego podstawę

opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Należy zwrócić uwagę, że uregulowania podatkowe w zakresie rozliczania towarów otrzymanych w darowiznie są często niekorzystne. Skoro bowiem ani darczyńca, ani obdarowany nie mogą wartości takich towarów zaliczyć do kosztów podatkowych, to nie można uznać, że jest to uzasadnione z punktu widzenia prowadzących działalność. W przypadku sprzedaży takich towarów przychód jest równy dochodowi (nie ma kosztów), a przecież faktycznie wydatki na nabycie takich towarów były poniesione przez darczyńcę. Niestety nowelizacja ustawy o PDOF nie wprowadziła w tym zakresie żadnych zmian. Zatem nadal darowizna towarów handlowych czy to osobno, czy całego przedsiębiorstwa, będzie niekorzystna podatkowo.

Zwrócić jednak należy uwagę, że problem ten nie jest jednolicie interpretowany przez organy podatkowe. Inaczej uznał bowiem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 kwietnia 2017 r., nr 0461-ITPB1.4511.118.2017.1.PSZ. W interpretacji tej organ podatkowy przyznał rację podatniczce, zdaniem której skoro matka (darczyńca) będzie zobowiązana do korekty kosztów uzyskania przychodów o wydatki poniesione na nabycie towarów handlowych, to z kolei obdarowana powinna ująć ich wartość jako koszt uzyskania przychodu w swoich księgach (tu: poprzez różnice remanentowe).

Na powyższą interpretację z 21 kwietnia 2017 r. powołała się także pytająca podatniczka w opisaney interpretacji (z 21 grudnia 2017 r.).

Organ podatkowy, odnosząc się do powołanej interpretacji, stwierdził:

"(...) Fakt, iż wydano odmienną interpretację na podstawie analogicznie sformułowanego wniosku jest niewątpliwie niepożądany z punktu widzenia zasady zaufania do organów, o której mowa w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. Podkreślić jednak należy, że odmienne rozstrzygnięcie dokonane nawet w analogicznej sprawie, nie może stanowić podstawy do żądania wydania takiej samej interpretacji, jeśli stoi temu na przeszkodzie treść przepisów prawa. (...)"

4. Dotacja ze środków unijnych wyższa od wydatków na realizację projektu bez PIT.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 22 listopada 2017 r., nr 0115-KDIT3.4011.316.2017.1.DP, zajął stanowisko w sprawie:

Środki finansowe, otrzymane z Europejskiego Funduszu Społecznego oraz z budżetu państwa w związku z realizacją projektu, są zwolnione z podatku dochodowego, nawet jeżeli przekraczają one wydatki rzeczywiście poniesione przez podatnika.

Stan faktyczny. Podatnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie szkoleń realizował projekt finansowany z Europejskiego Funduszu Społecznego - Regionalny Program Operacyjny Województwa... na lata 2014-2020. Na realizację tego projektu podatnik otrzymał dofinansowanie ze środków Unii Europejskiej i budżetu państwa.

Zgodnie z zawartą umową o dofinansowanie, koszty pośrednie w projekcie rozliczane były ryczałtowo (jako 15% kosztów bezpośrednich przedstawianych do rozliczenia). W przypadku poniesienia mniejszych kosztów, przelana na konto podatnika nadwyżka dotacji stanowiła jego środki własne.

W związku z powyższym podatnik miał wątpliwości, czy nadwyżka powstała w wyniku poniesienia przez niego mniejszych wydatków (wynikających m.in. z niższych cen usług), pozostająca w działalności jako jego środki własne, będzie stanowić przychód zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym oraz czy przychód ten podlega ewidencji w podatkowej księdze przychodów i rozchodów.

Podatnik uważał, że nie ma znaczenia wysokość poniesionych wydatków na realizację projektu i dlatego nadwyżka powstała w wyniku poniesienia mniejszych wydatków na usługi niż kwota otrzymanej dotacji, stanowiąca dla niego środki własne, jest również przychodem zwolnionym z opodatkowania na mocy art. 21 ust. 1 pkt 129 oraz pkt 136 ustawy o PDOF.

Stanowisko organu podatkowego. Organ podatkowy zgodził się z podatnikiem. Przypomniał, że przychodem z działalności gospodarczej są, m.in. dotacje, subwencje, dopłaty, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków (z wyjątkiem, gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych). Przychodem nie są - zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PDOF (obowiązującym od 1 stycznia 2015 r.) - kwoty otrzymane od agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa.

Ponadto niektóre dotacje mogą być zwolnione z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 i 136 ustawy o PDOF, i są to:

- dotacje w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,

- płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego, z wyłączeniem płatności otrzymanych przez wykonawców.

Zatem środki, które podatnik otrzymuje w związku z realizacją projektu ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego oraz z budżetu państwa stanowią przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jednak przychód ten jest zwolniony z opodatkowania w części pochodzącej ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego, wypłacanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego - na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 136 ustawy o PDOF, natomiast w części pochodzącej z dotacji celowej z budżetu państwa - na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 ww. ustawy.

Zwolnieniu podlega - jak stwierdził organ podatkowy - cała kwota dotacji, nawet jeżeli wystąpiła nadwyżka otrzymanych środków wynikająca z rozliczenia w projekcie kwot większych niż wydatki rzeczywiście poniesione przez podatnika.

5. Strata środków pieniężnych w związku z nieuczciwością kontrahenta a koszty podatkowe.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 26 października 2017 r., nr 0114-KDIP2-3.4010.204.2017.2.MS, zajął stanowisko w sprawie :

Jeśli postępowanie prowadzone przez organy ścigania nie zostało jeszcze zakończone, strata w środkach obrotowych (będąca wynikiem oszustwa dokonanego przez kontrahenta) nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów. Nie ma ona bowiem charakteru wydatku definitywnego.

Stan faktyczny. W rozpatrywanej przez organ podatkowy sprawie spółka zamówiła towary (rękawice robocze) od kontrahenta zagranicznego. Okazało się jednak, że zamiast zamówionych towarów, kontrahent przysłał ścinki poprodukcyjne. Sprawa została zgłoszona na policję, zostało wszczęte dochodzenie przez prokuraturę rejonową. Następnie zostało wydane postanowienie o zawieszeniu dochodzenia ze względu na konieczność wykonania czynności w ramach międzynarodowej pomocy prawnej. Uznano, że w sprawie zachodzi długotrwała przeszkoda uniemożliwiająca kontynuowanie postępowania.

W związku z powyższym spółka zapytała organ podatkowy, czy może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów stratę poniesioną w związku z przywłaszczeniem środków pieniężnych przez kontrahenta.

Jej zdaniem, odpowiedź na to pytanie jest twierdząca. Spółka nie ponosi winy za zaistniałą sytuację, dopełniła ona bowiem należytej staranności, zarówno przed podjęciem współpracy z zagranicznym kontrahentem, jak i po ujawnieniu oszustwa dokonanego przez właściciela tej firmy. Ponadto spółka posiadała dowody jednoznacznie potwierdzające poniesienie szkody i brak możliwości odzyskania przywłaszczonej kwoty.

Organ podatkowy uznał jednak, że spółka nie ma racji.

Stanowisko Dyrektora KIS. Organ podatkowy stwierdził, że straty w środkach obrotowych nie zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP. Zatem, co do zasady, mogą one zostać uznane za koszty uzyskania przychodów, jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Należy mieć przy tym na uwadze, że zaliczenie przedmiotowych strat do kosztów uzyskania przychodów powinno być każdorazowo oceniane w aspekcie:

- całokształtu prowadzonej przez podatnika działalności,
- okoliczności, które spowodowały powstanie straty,
- udokumentowania straty,
- podjętych przez podatnika działań zabezpieczających.

Dyrektor KIS stwierdził, że tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu.

Według organu podatkowego, aby zaliczyć poniesioną stratę do kosztów uzyskania przychodów, niezbędne jest spełnienie warunku formalnego, tj. właściwe udokumentowanie poniesionego kosztu. "Właściwym dokumentem" jest protokół szkód, który powinien określać rodzaj szkody, jej ilość, wartość, przyczynę powstania straty, podpis osób uprawnionych oraz datę. Zaistnienie szkody powinno być uprawdopodobnione przez właściwe organy, np. policję.

Odnośząc się do przedstawionej przez spółkę sytuacji organ podatkowy stwierdził, że strata w środkach obrotowych (powstała na skutek oszustwa dokonanego przez kontrahenta) niewątpliwie wiąże się z całokształtem prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej. Jednakże, nawet jeśli spółka dochowała należytej staranności w doborze kontrahenta, samo zaistnienie straty nie spełnia wszystkich przesłanek, aby uznać ją za koszt uzyskania przychodów. Strata ta nie ma bowiem charakteru wydatku definitywnego.

Postępowanie prowadzone przez organy ścigania nie zostało jeszcze zakończone. Zdaniem Dyrektora KIS:

"(...) Zaistnienie szkody powinno być (...) udokumentowane przez właściwe organy ścigania (policję, prokuraturę), co jest jednakże możliwe dopiero po zakończeniu

postępowania (w przypadku niewykrycia sprawcy, dokumentem tym będzie postanowienie o umorzeniu śledztwa). Odnosząc się do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego stwierdzić należy, że w sytuacji, gdy postępowanie jest prowadzone przez organy ścigania i nie zostało jeszcze zakończone, strata nie będzie mogła stanowić dla Wnioskodawcy kosztu uzyskania przychodów. Nie ma ona bowiem charakteru wydatku definitywnego, którego z całą pewnością Spółka nie odzyska. (...)

Należy dodać, że na konieczność stwierdzenia definitywności poniesionej straty (w celu zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów) Dyrektor KIS wskazał także w interpretacji indywidualnej z 11 maja 2017 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.13.2017.1.AW, odnosząc się do straty w środkach obrotowych, powstałej w związku z kradzieżą środków pieniężnych z rachunku bankowego.

6. Wynagrodzenie płatnika za terminowe wpłaty zaliczek na PIT pracowników a przychód podatkowy.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 31 października 2017 r., nr 0115-KDIT2-3.4010.231.2017.1.AWO zajął stanowisko w sprawie :

Zryczałtowane wynagrodzenie od terminowo wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzenia pracowników, potrącone z aktualnie (i w przyszłości) obliczanych i pobieranych zaliczek, stanowi u płatnika przychód podlegający opodatkowaniu, gdy zostało faktycznie przez niego uzyskane. Omawiane wynagrodzenie stanowi przychód w dacie potrącenia.

Stan faktyczny. W rozpatrywanej przez organ podatkowy sprawie spółka zatrudniała pracowników na podstawie umów o pracę oraz umów cywilnoprawnych. Od wypłacanych tym osobom wynagrodzeń spółka, jako płatnik, obliczała, potrącała i wpłacała na rachunek urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Z tytułu terminowych wpłat ww. zaliczek przysługiwało jej zryczałtowane wynagrodzenie, zgodnie z art. 28 Ordynacji podatkowej. W myśl tego przepisu, płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa (omawiane wynagrodzenie wynosi 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników).

Spółka planowała dokonać potrącenia ww. wynagrodzenia, obliczonego za poprzednie okresy (nieobjęte przedawnieniem zobowiązania podatkowego), z zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pobieranych aktualnie oraz w przyszłości.

Spółka uważała, że ww. wynagrodzenie będzie stanowić u niej przychód w dacie potrącenia, czyli w dacie przekazania pomniejszonej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. W przypadku natomiast, gdy kwota potrącanego zryczałtowanego wynagrodzenia będzie równa kwocie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, przychód powstanie w dacie, w której najpóźniej na zasadach ogólnych spółka miałaby obowiązek dokonania wpłaty pobranej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Organ podatkowy przyznał spółce rację.

Stanowisko Dyrektora KIS. Organ podatkowy stwierdził, że żaden przepis Ordynacji podatkowej nie nakłada na płatnika obowiązku dokonywania potrąceń należnego wynagrodzenia (z tytułu terminowego wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych) w tym samym miesiącu, w którym wpłacił uprzednio pobrany podatek, ani też nie

określa terminu, w jakim to uprawnienie może zostać zrealizowane. Płatnik ma prawo zatem potrącić należne mu wynagrodzenie za okres istnienia zobowiązania, a więc do upływu terminu jego przedawnienia, jednakże może ono zostać potrącone wyłącznie od kwoty wpłaty dokonanej w terminie.

Odnosząc się do zaliczania przedmiotowego wynagrodzenia do przychodów spółki, organ podatkowy przywołał treść art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP.

Na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP, za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym (od nowego roku - także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem niektórych przychodów), uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Według organu podatkowego, za przychody należne uznaje się przychody, co do których przysługuje podatnikowi uprawnienie do ich dochodzenia (przychody wynikające z konkretnego stosunku prawnego). Powstanie takich przychodów związane jest zatem z powstaniem wierzytelności. Ze względu na fakt, iż termin "wierzytelność" wywodzi się wprost z prawa cywilnego, za przychody należne powinno się uznawać wyłącznie przychody możliwe do prawnie skutecznego dochodzenia.

Dyrektor KIS uznał, że ww. wynagrodzenie płatników nie posiada bezpośredniego związku z prowadzeniem (bądź nie) działalności gospodarczej, z uwagi m.in. na nałożenie tożsamy obowiązków dla wszystkich płatników, bez względu na ich status prawny, czy prowadzenie działalności gospodarczej. Podstawowym kryterium do zastosowania omawianego wynagrodzenia jest prawidłowe wykonywanie ściśle określonego przepisami prawa obowiązku publicznoprawnego. Nie ma zatem żadnych podstaw, aby traktować kwotę wynagrodzenia jako przychód należny i w związku z tym poddawać go opodatkowaniu podatkiem dochodowym bez względu na to, czy wynagrodzenie z tego tytułu zostało pobrane. Przychody z tytułu wynagrodzenia przysługującego płatnikom, będącym podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym wyłącznie wówczas, gdy zostały faktycznie przez nich uzyskane. =A zatem zryczałtowane wynagrodzenie obliczone od terminowo wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych stanowi przychód podlegający opodatkowaniu w dacie potrącenia.

Reasumując, organ podatkowy stwierdził, że:

"(...) zryczałtowane wynagrodzenie, obliczone od terminowo wypłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za okres nieobjęty przedawnieniem zobowiązań podatkowych, potrącone z aktualnie (i w przyszłości) obliczanych i pobieranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, stanowi dla Wnioskodawcy przychód podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...)"

7. Wydatki na catering dla zleceniobiorców a koszty uzyskania przychodów.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 6 grudnia 2017 r., nr 0115-KDIT2-3.4010.272.2017.1.JS zajął stanowisko w sprawie :

W przypadku, gdy sfinansowanie posiłków dla zleceniobiorców i współpracowników obecnych na regularnych spotkaniach roboczych w siedzibie spółki podnosi efektywność tych spotkań, przyczynia się m.in. do poprawy jakości wykonywanych zleceń, to poniesione na ten cel wydatki mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Wydatki te nie stanowią kosztów reprezentacji.

Stan faktyczny. W rozpatrywanej przez organ podatkowy sprawie spółka prowadząca działalność związaną z oprogramowaniem oraz doradztwem w zakresie informatyki współpracowała z innymi podmiotami (zleceniobiorcami), zlecając im wykonywanie poszczególnych modułów oprogramowania, stanowiących elementy projektów spółki. W celu koordynacji prac nad tymi projektami, spółka kilka razy w tygodniu organizowała spotkania ze zleceniobiorcami o charakterze roboczym, organizacyjnym i koordynacyjnym. Z uwagi na to, że spotkania te trwały wielokrotnie od godzin porannych do popołudniowych, spółka zamierzała dla uczestniczących w tych spotkaniach osób (zleceniobiorców i pracowników) zamawiać ciepłe posiłki w firmie cateringowej, z dowozem do siedziby spółki. Jak wskazała spółka, dzięki zapewnieniu posiłków obecnych w siedzibie zleceniobiorcom, efektywność ich pracy nad zleconymi projektami podniosłaby się, nie byłoby konieczne organizowanie przerw na lunch w trakcie spotkań, zlecenia mogłyby być wykonywane skuteczniej i w krótszym okresie czasu. Spotkania te miałyby charakter biznesowy, nie mając na celu poprawy wizerunku spółki czy wykreowania pozytywnych relacji z uczestnikami spotkań.

W związku z powyższym spółka zapytała organ podatkowy, czy będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na zakup posiłków dostarczanych przez firmę cateringową do jej siedziby na ww. spotkania.

Zdaniem spółki, odpowiedź na to pytanie jest twierdząca. Podobnie uznał organ podatkowy.

Stanowisko Dyrektora Informacji Skarbowej. Organ podatkowy stwierdził, że kosztem uzyskania przychodów są wyłącznie takie koszty, które:

- zostały poniesione przez podatnika,
- ich poniesienie miało na celu uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów (tzw. przesłanka celowości kosztów),
- nie zostały wymienione w zamkniętym katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów zawartym w art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP.

Wśród wydatków nieuwzględnianych za koszty uzyskania przychodów ustawodawca wymienił m.in. koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych (art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o PDOP).

Według organu podatkowego, za wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ww. przepisu należy uznać te, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami spotkań. Takimi wydatkami nie są, zdaniem Dyrektora KIS, wydatki poniesione przez spółkę na zakup posiłków, dostarczanych przez firmę cateringową do siedziby spółki na regularnie organizowane spotkania ze zleceniobiorcami i współpracownikami. Jak uznał organ podatkowy:

"(...) wydatki na zakup posiłków, które zamierza ponieść Wnioskodawca pozostają w związku z prowadzoną działalnością w celu osiągnięcia lub zachowania źródła przychodów. Sfinansowanie posiłków dla zleceniobiorców i współpracowników obecnych na regularnych spotkaniach roboczych i koordynacyjnych w siedzibie Wnioskodawcy podniesie efektywność tych spotkań, zwiększając wydajność pracy ww. podmiotów i skracając czas wykonywania zleconych im prac. Przyczyni się również do poprawy jakości wykonywanych zleceń, pozwalając na lepszą

koncentrację na zleconych zadaniach i przede wszystkim skróci czas potrzebny na wykonanie projektu, pozwalając na wcześniejszą sprzedaż projektu i tym samym uzyskanie większego przychodu w krótszym czasie. W związku z tym poniesione przez Spółkę wydatki na zakup posiłków na spotkania z współpracownikami i kontrahentami w celu koordynacji pracy nad projektami Wnioskodawcy spełniają przesłanki wynikające z art. 15 ust. 1 ustawy - są poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, tym samym mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. (...)"

8. Jednorazowy odpis amortyzacyjny oraz dalsza amortyzacja.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 listopada 2017 r., nr 0115-KDIT3.4011.281.2017.1.DR zajął stanowisko w sprawie :

Jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dokonuje się nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych. Pozostała część wartości początkowej środka trwałego, od której dokonano jednorazowego odpisu (niższego od wartości początkowej), podlega amortyzacji w latach następnych.

Stan faktyczny. Podatnik prowadzący działalność gospodarczą w zakresie robót budowlanych nabył w lipcu oraz sierpniu 2017 r. fabrycznie nowe środki trwałe (tu: zacieraczki do betonu). Jeden z nich wprowadził do ewidencji w lipcu br., drugi zaś w sierpniu br. W sierpniu dokonał jednorazowego odpisu amortyzacyjnego obydwu środków trwałych o łącznej wartości 100.000 zł. Ponieważ jednorazowy odpis nie pokrył łącznej wartości początkowej obydwu środków trwałych, podatnik w sierpniu br. rozpoczął dokonywanie amortyzacji pozostałej części wartości początkowej nieobjętej jednorazowym odpisem.

W związku z powyższym podatnik zwrócił się do organu podatkowego z pytaniem, czy postąpił prawidłowo.

Stanowisko organu podatkowego. W odpowiedzi organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko podatnika w części dotyczącej możliwości dokonania i zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, natomiast za nieprawidłowe - w części dotyczącej zasad dokonywania i zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od pozostałej wartości początkowej środka trwałego.

Organ podatkowy przypomniał, że w myśl art. 22k ust. 14 ustawy o PODOF - w brzmieniu obowiązującym od 12 sierpnia 2017 r. - podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100.000 zł. Kwota 100.000 zł obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów.

W myśl art. 22k ust. 8 ww. ustawy o PODOF, podatnicy mogą dokonywać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Odnosząc powyższe uregulowania prawne do stanu faktycznego, organ podatkowy stwierdził, że:

"(...) skoro przedmiotowe zacieraczki do betonu spełniają przesłanki zawarte w art. 22k ust. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. - jak wskazano we wniosku - są fabrycznie nowe, zaliczone do grupy 581 Klasyfikacji środków trwałych, łączna ich wartość przekracza 10.000 zł, wartość początkowa każdego z nich przekracza 3.500 zł i zostały nabyte oraz wprowadzone do ewidencji środków trwałych odpowiednio w dniach 26 lipca 2017 r. i 3 sierpnia 2017 r., to Wnioskodawca miał prawo dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w łącznej kwocie 100.000 zł oraz zaliczyć ww. odpis amortyzacyjny do kosztów uzyskania przychodu w sierpniu 2017 r. Zgodnie bowiem z przepisem art. 22k ust. 18 w związku z art. 22k ust. 8 ww. ustawy, podatnik może dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych. (...)"

Natomiast w kwestii odpisów amortyzacyjnych od pozostałej wartości początkowej środka niepokrytej w całości jednorazowym odpisem amortyzacyjnym organ podatkowy uznał, iż brak jest podstaw prawnych do naliczania dalszych odpisów w tym samym roku podatkowym, w którym dokonano jednorazowego odpisu w kwocie 100.000 zł. W tym zakresie zastosowanie znajduje bowiem art. 22k ust. 8 ustawy o PDOF, w myśl którego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22k ust. 1 ww. ustawy (tj. metodą degresywną) lub art. 22i ww. ustawy (tj. metodą liniową) od następnego roku podatkowego. W ocenie organu, przepis ten stanowi jednoznacznie, że pozostała część wartości początkowej środka trwałego, od którego dokonano jednorazowego odpisu (niższego od wartości początkowej), podlega amortyzacji w latach następnych metodą degresywną albo liniową.

W konsekwencji, jak wskazał organ podatkowy:

"(...) Wnioskodawca po dokonaniu jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w kwocie 100.000 zł w sierpniu 2017 r., nie miał prawa do dokonywania w 2017 r. dalszych odpisów amortyzacyjnych od pozostałej wartości początkowej zacieraczki do betonu. Odpisy te (zgodnie z art. 22k ust. 1 lub art. 22i ww. ustawy) można naliczać dopiero od następnego roku podatkowego, tj. od stycznia 2018 r. (...)"

9. Zmiana tytułu prawnego do lokalu a prawo stosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 15 grudnia 2017 r., nr 0115-KDIT3.4011.409.2017.1.AK zajął stanowisko w sprawie :

Przekształcenie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w prawo własności nie jest równoznaczne z wytworzeniem nowego lokalu, który nie był do tej pory wykorzystywany (używany). Oznacza to, że istnieje możliwość uznania takiego lokalu za używany, a tym samym zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej.

Stan faktyczny. Osoba fizyczna, nieprowadząca działalności gospodarczej, odpłatnie nabyła spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego z zamiarem jego wynajmowania na cele mieszkalne i opodatkowania przychodów według skali podatkowej (art. 27 ust. 1 ustawy o PDOF) w ramach najmu prywatnego.

W momencie nabycia nieruchomości była użytkowana (tj. wykorzystywana do celów mieszkaniowych przez osoby, którym przysługiwało spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu) przez okres co najmniej 60 miesięcy. Zamiarem podatnika było przekształcenie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w prawo własności i jego ujęcie w ewidencji jako środka trwałego, od którego byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne.

W związku z powyższym podatnik zwrócił się do organu podatkowego m.in. z pytaniem:

Czy może ustalić indywidualną stawkę amortyzacyjną (10%) mieszkania wprowadzonego do środków trwałych, a rozpoznawane w ten sposób odpisy amortyzacyjne zaliczać do kosztów uzyskania przychodów uzyskiwanych z najmu?

Zdaniem podatnika, w opisanej sprawie możliwość taka istnieje.

Stanowisko organu podatkowego. Organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za prawidłowe; jednocześnie wskazał, że stosownie do art. 22j ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF, podatnicy mogą indywidualnie ustalać stawki amortyzacyjne m.in. dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji dla budynków (lokali) mieszkalnych nie może być krótszy niż 10 lat. Środki trwałe w postaci takich budynków (lokali) uznaje się za używane, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy.

Zdaniem organu podatkowego, indywidualne stawki amortyzacyjne mogą być ustalane jedynie dla takich środków trwałych, które - w rozumieniu ustawy - są używane lub ulepszone, a ponadto nie były wcześniej wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, prowadzonej przez podatnika. Ustalenie przez ustawodawcę minimalnego okresu amortyzacji środka trwałego na 10 lat oznacza, że maksymalna wysokość rocznej stawki amortyzacji wynosi 10%.

Jak uznał organ podatkowy, przekształcenie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w prawo własności nie jest równoznaczne z wytworzeniem nowego lokalu, który nie był do tej pory wykorzystywany (używany).

W związku z tym, jak stwierdził organ podatkowy:=-

"(...) przesłanki zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej dla używanych środków trwałych zostały spełnione, Wnioskodawca wskazał we wniosku, że przed nabyciem mieszkanie było użytkowane przez okres co najmniej 60 miesięcy. Ponadto wskazał, że po przekształceniu nieruchomości zostanie ujęta w ewidencji środków trwałych i zostanie wynajęta oraz, że jest to środek trwały po raz pierwszy wpisany do ewidencji podatnika.

Reasumując, prawidłowo wskazano we wniosku, że na podstawie art. 22j ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, w opisanej sytuacji można zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną dla nabytego lokalu mieszkalnego, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Jednocześnie dokonywane odpisy amortyzacyjne od nieruchomości wpisanej do ewidencji środków trwałych będą stanowiły koszty uzyskania przychodów osiągniętych z tytułu najmu prywatnego - w myśl regulacji art. 22 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)"

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 22 sierpnia 2017 r., nr 0115-KDIT1-2.4012.385.2017.1.RS , zajął stanowisko w sprawie:

Nieodpłatne przekazanie towarów może stanowić dostawę towarów opodatkowaną VAT tylko wtedy, gdy powoduje przeniesienie prawa do rozporządzania wydanymi towarami jak właściciel.

Stan faktyczny i stanowisko podatnika. Spółka (czynny podatnik VAT) prowadziła działalność gospodarczą m.in. w zakresie robót związanych z budową dróg i autostrad. W celu realizacji tych robót korzystała z usług podwykonawczych, polegających m.in. na wykonaniu robót przy użyciu sprzętu budowlanego. Ze względu na skalę działalności spółka wynegocjowała niższe ceny zakupu paliwa niż ceny, jakie zaoferowano podwykonawcy. Z tego względu zakupione paliwo powierzała podwykonawcy w celu wykonania prac (celem działania spółki było zmniejszenie kosztu zakupu usługi podwykonawczej). W umowie uregulowano, m.in. następujące kwestie:

- paliwo zatankowane przez podwykonawcę pozostawało własnością spółki i było mu tylko powierzone (wyłącznie dla wykonania zlecenia określonego w umowie),
- podwykonawca zobowiązywał się nie wykorzystywać powierzonego mu paliwa dla wykonywania zleceń otrzymanych od innych firm, jak też dla celów prywatnych,
- podwykonawca prowadził ewidencję ilościową paliwa powierzonego i w przypadku, gdy paliwo nie zostało wykorzystane dla realizacji postanowień umowy, był zobowiązany zwrócić to paliwo do spółki (zwrot następował przez przepompowanie paliwa),
- koszt paliwa nie zawierał się w wartości usługi podwykonawczej,
- w zamian za powierzone paliwo spółka nie otrzymywała od podwykonawcy żadnego wynagrodzenia.

Spółka zapytała, czy zapewniając podwykonawcy paliwo do wykonania przez niego zlecenia, realizowała dostawę towarów w rozumieniu ustawy o VAT. Zdaniem spółki, powierzenie paliwa podwykonawcy w celu wykonania usług na jej rzecz nie stanowiło odpłatnej dostawy towarów opodatkowanej VAT.

Stanowisko organu podatkowego. Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za prawidłowe. Przypominał, że co do zasady, opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel), a także wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia (w szczególności darowizny), pod warunkiem, że podatnikowi przysługiwało przy ich nabyciu prawo do odliczenia VAT.

Zdaniem organu podatkowego, kluczową rolę w odpowiedzi na pytanie spółki odgrywa właściwe rozumienie sformułowania, jakim posłużył się ustawodawca przy definiowaniu pojęcia dostawy towarów tj. "przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel".

Ustawa o VAT nie wskazuje, czy odpłatna dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu VAT ma miejsce jedynie w przypadku, gdy sprzedawca przenosi na nabywcę własność rzeczy w sensie cywilistycznym, czy też wystarczającą przesłanką jest przekazanie nabywcy przedmiotu dostawy do swobodnej dyspozycji. Dlatego też organ podatkowy odwołał się w tej kwestii do orzecznictwa TSUE, z którego wynika, że opodatkowaną dostawą towarów jest każde przeniesienie prawa do rozporządzania towarem na inny podmiot, które to przeniesienie skutkuje tym, że strona ta uzyskuje możliwość korzystania z rzeczy jak właściciel, nawet jeśli nie wiązało się ono z cywilnoprawnym przeniesieniem własności.

Biorąc powyższe pod uwagę organ podatkowy uznał, że pojęcie "przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel" dotyczy tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nią jak właściciel (przy czym chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym). W konsekwencji powyższego organ stwierdził, że oderwanie pojęcia "dostawa towarów" od skutków konwencjonalnych powstających na gruncie prawa prywatnego od ekonomicznych aspektów transakcji pozwala także na uznanie danej czynności za dostawę towarów, nawet mimo pewnych nałożonych na nabywcę ograniczeń we władaniu towarem.

Odnosząc się do rozpatrywanej sprawy organ podatkowy uznał, że pomiędzy spółką udostępniającą paliwo swojemu podwykonawcy a podwykonawcą nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania paliwem jak właściciel (o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Podwykonawca w żadnym momencie nie posiada bowiem pełnej swobody dysponowania powierzonym przez spółkę paliwem na prawach, jakie przysługiwałyby właścicielowi tego paliwa. Świadczą o tym postanowienia umowne, zgodnie z którymi podwykonawca może zużyć paliwo wyłącznie w celu wykonania zlecenia zgodnie z umową i nie ma prawa do wykorzystania paliwa dla wykonywania zleceń otrzymanych od innych firm, jak też dla celów prywatnych. Postanowienia umowne sprawiają, że podwykonawca pozostaje jedynie dysponentem powierzonego mu paliwa, przy czym dysponowanie nim jest umownie ograniczone do ściśle określonych celów (tj. zleceń wykonywanych na rzecz spółki). Organ podatkowy uznał, że takie zawężenie sposobu rozporządzania powierzonym paliwem - odbierające faktyczną kontrolę nad rzeczą - powoduje, że nie dochodzi w istocie do dostawy paliwa przez spółkę na rzecz podwykonawcy. Rzeczywistym właścicielem paliwa pozostaje bowiem spółka. W konsekwencji powyższego, w interpretacji czytamy:

"(...) czynność udostępnienia paliwa podwykonawcy nie skutkuje przeniesieniem prawa do rozporządzania paliwem jak właściciel, wskutek czego nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy. (...) nieodpłatne przekazanie towarów stanowi dostawę tylko wtedy, gdy powoduje przeniesienie prawa do rozporządzania wydanymi towarami jak właściciel. W konsekwencji, udostępnienie paliwa do wykonania zlecenia przez podwykonawcę na rzecz Spółki nie stanowi dostawy, o której mowa w art. 7 ust. 2 ustawy podlegającej opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. (...)"

III. INFORMACJA O ZMIANACH W PRZEPISACH

1. Najważniejsze zmiany w zakresie PIT w 2018 roku.

Ustawa nowelizująca zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych została opublikowana w Dz.U. z 2017 r. pod poz. 2175. Poniżej przedstawiamy niektóre z nich :

I. Większa kwota wolna od podatku.

Od 2018 roku, zgodnie ze zmienionym brzmieniem art. 27 ust. 1a ustawy o PODOF, kwota zmniejszająca podatek będzie wynosić:

- 1) 1.440 zł - dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8.000 zł;

2) 1.440 zł pomniejszone o kwotę obliczoną według wzoru: $883,98 \text{ zł} \times (\text{podstawa obliczenia podatku} - 8.000 \text{ zł}) : 5.000 \text{ zł}$, dla podstawy obliczenia podatku wyższej od 8.000 zł i nieprzekraczającej kwoty 13.000 zł;

1) 556,02 zł - dla podstawy obliczenia podatku wyższej od 13.000 zł i nieprzekraczającej kwoty 85.528 zł;

4) 556,02 zł pomniejszone o kwotę obliczoną według wzoru: $556,02 \text{ zł} \times (\text{podstawa obliczenia podatku} - 85.528 \text{ zł}) : 41.472 \text{ zł}$, dla podstawy obliczenia podatku wyższej od 85.528 zł i nieprzekraczającej kwoty 127.000 zł.

Powyższe oznacza zatem, że podatnicy, których roczna podstawa obliczenia podatku nie przekracza 8.000 zł, nie zapłacą podatku dochodowego. Natomiast dla podatników o wyższych dochodach kwota zmniejszająca podatek będzie miała degressywny charakter (będzie malała wraz ze wzrostem podstawy obliczenia podatku).

Natomiast podatnicy, których podstawa obliczenia podatku przekroczy 127.000 zł, w ogóle nie zastosują kwoty wolnej od podatku (podobnie jest obecnie).

II. Zwiększenie limitu zwolnień podatkowych I nowe zwolnienia od stycznia 2018 roku.

Wskutek zmian wprowadzonych do art. 21 ust. 1 ustawy o PODOF, podwyższono następujące limity zwolnień podatkowych (i wprowadzono nowe):

- zapomogi (wymienione w pkt 9a) wypłacane z funduszy zakładowej lub międzyzakładowej organizacji związkowej pracownikom należącym do tej organizacji - do wysokości nieprzekraczającej 1.000 zł w roku podatkowym (obecnie 638 zł),
- diety oraz kwoty stanowiące zwrot kosztów (wymienione w pkt 17), otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 3.000 zł (obecnie 2.280 zł),
- zapomogi losowe (wymienione w pkt 26, tj. otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci), finansowane z funduszu socjalnego, ZFŚS, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra - będą wolne od PIT bez względu na kwotę, a zapomogi finansowane z innych źródeł - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 6.000 zł (obecnie limit dla ww. zapomóg wynosi 2.280 zł, bez względu na źródło finansowania),
- przychody z zamiany rzeczy lub praw, jeżeli z tytułu jednej umowy nie przekroczą kwoty 6.000 zł (obecnie 2.280 zł),
- świadczenia dla emerytów i rencistów w związku z łączącym ich uprzednio stosunkiem pracy (czy spółdzielczym stosunkiem pracy), w tym od związków zawodowych - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3.000 zł (obecnie 2.280 zł),
- świadczenia rzeczowe i pieniężne finansowane z ZFŚS lub funduszy związków zawodowych - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1.000 zł (obecnie 380 zł),
- świadczenia, które nie są finansowane z ZFŚS, otrzymane od pracodawcy z tytułu objęcia dziecka opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczaniem dziecka pracownika do żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola (wymienione

w pkt 67b) - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 1.000 zł na każde uprawnione dziecko (obecnie 400 zł lub 200 zł - gdy dziecko uczęszcza do przedszkola),

- wygrane w konkursach i nagrody związane ze sprzedażą premiową (wymienione w pkt 68) - jeżeli jednorazowa wartość wygranej lub nagrody nie przekracza 2.000 zł (obecnie 760 zł),
- dopłaty do wypoczynku z innych źródeł niż fundusz socjalny, ZFŚS itp. (wymienione w pkt 78 lit. b) zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym 2.000 zł (obecnie 760 zł),
- wynagrodzenia za udzielanie pomocy służbom państwowym wypłacane z funduszu operacyjnego, o którym mowa w odrębnych ustawach (nowe zwolnienie zawarte w dodanym pkt 83b),
- świadczenia od uczelni w związku ze skierowaniem na studenckie praktyki zawodowe (zawarte w pkt 89) - całkowicie zniesiono limit zwolnienia (wynosi on obecnie 2.280 zł),
- świadczenia uzyskane z tytułu uczestnictwa w szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej (nowe zwolnienie zawarte w dodanym pkt 90b - będzie ono miało zastosowanie już do dochodów uzyskanych w 2017 r.) w latach 2015-2016 objęte było zaniechaniem poboru PIT na podstawie rozporządzenia z 26 listopada 2015 r. (Dz. U. poz. 2061),
- świadczenia otrzymane na podstawie odrębnych przepisów przez członków rodzin zmarłych pracowników (czy emerytów lub rencistów) - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3.000 zł (obecnie 2.280 zł),
- umorzone, na podstawie art. 59 ustawy o finansach publicznych, należności pieniężne związane z użytkowaniem lokalu mieszkalnego (nowe zwolnienie podatkowe zawarte w dodanym pkt 97b), obecnie są one objęte zaniechaniem poboru PIT - zgodnie z rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z 27 lutego 2017 r. (Dz. U. poz. 380).

III. Szerszy zakres ulg rehabilitacyjnych.

Na mocy ustawy nowelizującej, poszerzono krąg osób niepełnosprawnych, które mogą skorzystać z ulgi rehabilitacyjnej. Po zmianie art. 26 ust. 7a pkt 8 i 14 ustawy o PODOF, odliczeniu od dochodu będą podlegały wydatki:

- na utrzymanie psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej, w kwocie nieprzekraczającej 2.280 zł w roku podatkowym,
- używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16 roku życia - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2.280 zł; zlikwidowano zatem ograniczenie dotyczące zabiegów rehabilitacyjnych (w konsekwencji uchylono przepis ust. 7c pkt 3, zgodnie z którym podatnik był obowiązany na żądanie organu podatkowego okazać dokument potwierdzający zlecenie i odbycie niezbędnych zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych) oraz rozszerzono prawo do odliczenia dla wszystkich osób niepełnosprawnych, bez względu na posiadaną grupę inwalidzką (po zmianie każdy niepełnosprawny skorzysta z tej ulgi).

Ponadto wprowadzono zmiany do art. 26 ust. 7e ustawy o PDOF - polegające na zwiększeniu dochodu osoby niepełnosprawnej uprawniającej podatnika mającego na utrzymaniu taką osobę do odliczenia od jego dochodów wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne do kwoty 10.080 zł w roku podatkowym (obecnie 9.120 zł).

Jednocześnie do dochodów osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu podatnika nie będzie się wliczało alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ww. ustawy, tj. dzieci:

- małoletnich,
- bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- do ukończenia 25. roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie.

Jak podano w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej, wyłączenie tego rodzaju dochodu z limitu nie będzie już ograniczać możliwości stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka.

Przepisy dotychczas nie regulowały kwestii ewentualnego wliczania (lub nie) do dochodów alimentów na niepełnosprawne dziecko. Ministerstwo Finansów było zdania, że alimenty należy do dochodu dziecka wliczać. W odpowiedzi z 27 września 2016 r., nr DD3.054.30.2016.KDJ, na interpelację poselską nr 6201, Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że w świetle ustawy o PDOF:

~~„(…) uznać należy, że alimenty na rzecz dzieci jako, że stanowią ich dochód, brane są pod uwagę przy ustalaniu limitu dochodu osoby niepełnosprawnej (9.120 zł), o którym mowa w art. 26 ust. 7e ustawy. Dlatego też, otrzymywanie alimentów na rzecz dzieci małoletnich może stanowić okoliczność powodującą ograniczenie stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka”.~~

Powyższe zmiany dotyczące ulg rehabilitacyjnych mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 roku.

IV. Programy motywacyjne.

W art. 24 ust. 11, 11a i 11b ustawy o PDOF doprecyzowano regulacje dotyczące programów motywacyjnych, jednocześnie zdefiniowano pojęcie takiego programu oraz pojęcie spółki dominującej. Po zmianie przepisów, jeżeli w wyniku realizacji programu motywacyjnego utworzonego przez spółkę akcyjną, spółkę akcyjną będącą jednostką dominującą, podatnik otrzyma lub nabędzie akcje tej spółki, wówczas przychód będzie powstawał w momencie odpłatnego zbycia tych akcji. Jednakże warunkiem takiej szczególnej formy opodatkowania będzie nabycie tych akcji w ramach programów motywacyjnych (przez który rozumie się system wynagradzania utworzony na podstawie uchwały walnego zgromadzenia).

2. Zmiany w CIT w 2018 roku – odrębne źródła przychodów i ograniczenia w zaliczaniu wydatków do kosztów w podmiotach powiązanych.

Ustawa nowelizująca z 27 października br. wprowadza także istotne zmiany do ustawy o PDOP. Oto niektóre z nich :

I. Odrębne źródła przychodu w CIT.

Od 1 stycznia 2018 r. w ustawie o CIT będzie wyodrębnione nowe źródło przychodów, tj. przychody z zysków kapitałowych. Przychody, które składają się na to źródło przychodów, zostały wymienione w "nowym" art. 7b ustawy o PDOP. Mowa tu m.in. o przychodach:

1. z udziału w zyskach osób prawnych (z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, dotyczącym zarządców przedsiębiorstw państwowych), stanowiących przychody faktycznie uzyskane z tego udziału; w katalogu tym mieszczą się przede wszystkim dywidendy, przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości, przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej (w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną), a także inne przychody zawarte dotychczas w art. 10 ust. 1 ustawy o PDOP (przepis ten zostanie uchylony z dniem 1 stycznia 2018 r.),
2. ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,
3. uzyskanych w wyniku wymiany udziałów,
4. ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
5. ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych,
6. z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 (np. z praw autorskich, licencji), z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych.

Nieco inaczej jest w przypadku, m.in. ubezpieczycieli i banków. Niektóre z ww. przychodów będzie się zaliczać do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych (zob. "nowy" art. 7b ust. 2 ustawy o PDOP).

W związku z wprowadzeniem do ustawy o PDOP źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych, znowelizowano także przepisy określające, co jest podstawą opodatkowania, zawarte w art. 7 tej ustawy.

Z dniem 1 stycznia 2018 roku przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym będzie dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów (niekiedy przedmiotem opodatkowania będzie przychód).

Dochodem ze źródła przychodów (z zastrzeżeniem, które tu pomijamy) będzie nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekroczą sumę przychodów, różnica będzie stratą ze źródła przychodów (zob. znowelizowany art. 7 ust. 2 ww. ustawy).

Może się zatem zdarzyć, że podatnik z jednego źródła przychodów uzyska dochód, a z drugiego poniesie stratę. W takim przypadku nie będzie on mógł obniżyć dochodu o stratę poniesioną z innego źródła przychodów.

II. Koszty poniesione przed nowelizacją.

Przypisanie kosztów uzyskania przychodów do źródła przychodów dotyczy również kosztów poniesionych przed dniem wejścia w życie omawianej nowelizacji, niezaliczonych do tego dnia do kosztów uzyskania przychodów. Tak wynika z art. 9 ustawy nowelizującej. W uzasadnieniu do projektu omawianej nowelizacji wskazano, że:

III. Straty podatkowe.

Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 7 ust. 5 ustawy o PDOP, o wysokość straty poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

Od nowego roku podatnicy będą mogli odliczyć stratę (w ww. terminie i wysokości) tylko od dochodu z tego samego źródła, z którego poniesiono stratę.

Z uwagi na wyodrębnienie źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych, konieczne było także uregulowanie kwestii odliczania strat podatkowych z poprzednich lat. Jak zapisano w art. 6 ustawy nowelizującej, straty poniesione przez podatników za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2017 r. podlegają odliczeniu od dochodu stanowiącego sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł, na zasadach dotychczasowych. W uzasadnieniu do projektu omawianej nowelizacji wskazano, że przepis ten zachowuje w całej rozciągłości prawo podatników, którzy osiągnęli stratę przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, do jej rozliczenia z przyszłymi dochodami. Zatem po 31 grudnia 2017 r. odliczenie strat z lat podatkowych rozpoczętych przed 1 stycznia 2018 r. będzie w dalszym ciągu możliwe od sumy wszystkich dochodów, niezależnie od źródła ich uzyskania, według kolejności oraz proporcji wybranej przez podatnika.

IV. Limitowane ujmowane w kosztach podatkowych wydatków poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych.

Podatnicy CIT będą zobowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy (np. z praw autorskich, licencji),
- przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję. Koszty te będą podlegały wyłączeniu z kosztów podatkowych generalnie w części, w jakiej łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych (o których mowa w art. 16a-16m ustawy) i odsetek (z wyjątkami). Tak wynika z "nowego" art. 15e ust. 1 ustawy o PDOP.

Przepis ten będzie się stosowało do nadwyżki wartości ww. kosztów (z wyłączeniem kosztów, o których mowa poniżej), przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3.000.000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu będzie się obliczało, mnożąc kwotę 250.000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika (art. 15e ust. 12 ustawy o PDOP).

Omawianego ograniczenia nie będzie się stosowało do takich kosztów, jak : kosztów usług, opłat i należności, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi (art. 15e ust. 11 ww. ustawy).

Kwotę kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ww. przepisu będzie się uwzględniało w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów poniesionych w ramach danego źródła przychodów (art. 15e ust. 7 ww. ustawy).

Kwota kosztów nieodliczona w danym roku podatkowym będzie podlegała odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, w ramach obowiązujących w danym roku limitów (art. 15e ust. 9 ww. ustawy).

Podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2018 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2017 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy o PDOP w brzmieniu dotychczasowym - art. 4 ust. 2 ustawy nowelizującej.

3. Zmiany w CIT/PIT od 2018 roku – wybrane zagadnienia.

Poniżej przedstawiamy kolejne zmiany w zakresie CIT/PIT obowiązujące od 1 stycznia 2018 r., wprowadzone ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175).

I. Ujmowanie w kosztach podatkowych niezapłaconych wierzytelności.

Wierzytelności nieściągalne/umorzone. Obecnie kwestią sporną jest to, czy do kosztów uzyskania przychodów podatnicy mogą zaliczyć wierzytelności nieściągalne w kwocie netto, czy brutto. To samo dotyczy wierzytelności umorzonych.

Najczęściej można spotkać się ze stanowiskiem, że ww. wierzytelności mogą być kosztem podatkowym w kwocie netto, tj. bez VAT należnego. Kwota tego podatku nie stanowiła bowiem przychodu należnego. Takie stanowisko prezentują również organy podatkowe. W praktyce prezentowany jest jednak niekiedy pogląd odmienny, zgodnie z którym omawiane wierzytelności stanowią koszt podatkowy w kwocie brutto. Te rozbieżności znikną od 1 stycznia 2018 r.

Od 1 stycznia 2018 roku nie będzie się uważać za koszty uzyskania przychodów:

- wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została właściwie udokumentowana,
- umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychody należne – do wysokości zarachowanej jako przychód należny.

Wynika to z art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a) i pkt 44 ustawy o PDOP, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r.

A zatem od 2018 roku nie powinno już być wątpliwości, że wierzytelności nieściągalne lub umorzone mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w kwocie netto (oczywiście po spełnieniu określonych warunków).

Podobne regulacje zawarto w znowelizowanym art. 23 ust. 1 pkt 41 ustawy o PDOF, regulującym możliwość ujęcia w kosztach podatkowych wierzytelności umorzonych. Znowelizowano również art. 23 ust. 1 pkt 20 ww. ustawy, odnoszący się do ujmowania w kosztach uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych, przy czym treść tego przepisu jest nieco inna niż w przypadku ustawy o PDOP. Niemniej jednak w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej zapisano, że zmiana tego przepisu jest symetryczna do zmian w ustawie o PDOP.

Strata z odpłatnego zbycia wierzytelności. Zgodnie z obowiązującymi przepisami do 2017 roku, podatnicy nie mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio została zarachowana jako przychód należny. Tak stanowi art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy o PDOP.

Od 2018 roku, podatnicy będą mogli zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów stratę z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności lub jej części - do wysokości uprzednio zarachowanej jako przychód należny.

Podobnie wynika ze znowelizowanego art. 23 ust. 1 pkt 34 ustawy o PDOF (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r.).

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu nowelizacji wprowadzającej ww. zmiany:

"(...) w projekcie proponuje się, aby maksymalna wysokość straty, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy o CIT i art. 23 ust. 1 pkt 34 ustawy o PIT nie mogła przekroczyć wysokości uprzednio wykazanego przychodu należnego. Strata ta kalkulowana jednak w dalszym ciągu będzie w oparciu o wartość brutto zbywanej wierzytelności (...)."

II. Minimalny podatek od niektórych nieruchomości.

Z dniem 1 stycznia 2018 r. do ustawy o PDOP został dodany art. 24b, a do ustawy o PDOF - art. 30g. Przepisy te wprowadzają minimalny podatek od niektórych nieruchomości. Zgodnie z nimi, podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego położonego na terytorium Polski, którego wartość początkowa przekracza 10.000.000 zł, wyniesie 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc. Mowa tu o środku trwałym w postaci:

1. budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako: centrum handlowe, dom towarowy, samodzielny sklep i butik, pozostały handlowo-usługowy,
2. budynku biurowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako budynek biurowy.

Powyższych regulacji nie będzie się stosowało do środków trwałych (art. 24b ust. 2 ustawy o PDOP i art. 30g ust. 2 ustawy o PDOF):

- od których zaprzestano dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w związku z zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej lub zaprzestaniem działalności, w której ww. środki trwałe były używane,

- wymienionych w ww. pkt 2 wykorzystywanych wyłącznie lub w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika.

Podstawę opodatkowania będzie tu stanowić przychód odpowiadający wartości początkowej środka trwałego ustalonej na pierwszy dzień każdego miesiąca wynikającej z prowadzonej ewidencji, pomniejszonej o kwotę 10.000.000 zł (art.24b ust.3 ustawy o PDOP i art.30g ust.3 ustawy o PDOF).

W sytuacji, gdy środek trwały będzie stanowił współwłasność podatnika, przy obliczaniu wartości początkowej, o której mowa powyżej, będzie się przyjmowało wartość wynikającą z ewidencji podatnika. Jeśli natomiast środek trwały będzie stanowił własność lub współwłasność spółki niebędącej osobą prawną, przy obliczaniu ww. wartości początkowej, przypadającej na wspólnika, będzie się odpowiednio stosowało przepisy zawarte w art. 5 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 8 ustawy o PDOF. Oznacza to, że wartość początkową środka trwałego "przypadającą" na wspólnika będzie się ustalało proporcjonalnie do posiadanego przez wspólnika prawa do udziału w zysku (udziału) - art. 24b ust. 5 ustawy o PDOP i art. 30g ust. 5 ustawy o PDOF.

W sposób szczególny odniesiono się także do ustalania wartości początkowej ww. środka trwałego w sytuacji, gdy stanowi on współwłasność podmiotu powiązanego - (art. 24b ust. 6-7 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 30g ust. 6-7 ustawy o PDOF).

Podatnicy będą zobowiązani za każdy miesiąc obliczać podatek i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który będzie on płacony (art. 24b ust. 8 ustawy o PDOP i art. 30g ust. 8 ustawy o PDOF). Kwotę podatku obliczonego za dany miesiąc podatnicy będą mogli odliczyć od zaliczki na podatek dochodowy (art. 24b ust. 9 ustawy o PDOP i art. 30g ust. 9 ustawy o PDOF). W przypadku podatników wpłacających zaliczki kwartalne, odliczeniu podlegać będzie podatek obliczony za miesiące przypadające na dany kwartał.

Podatnicy będą mogli nie wpłacać omawianego podatku, jeżeli będzie on niższy od kwoty zaliczki na podatek dochodowy za dany miesiąc. Kwotę uiszczoną i nieodliczoną w roku podatkowym podatku będzie można odliczyć w zeznaniu rocznym (art. 24b ust. 10-11 ustawy o PDOP i art. 30g ust. 10-11 ustawy o PDOF).

Jeżeli środek trwały został oddany do używania, ww. regulacje będzie się stosowało wyłącznie do podmiotu dokonującego odpisów amortyzacyjnych (art. 24b ust. 12 ustawy o PDOP i art. 30g ust. 12 ustaw o PDOF).

Omawiany podatek dotyczy także podatkowej grupy kapitałowej (zob. "nowy" art. 24c ustawy o PDOP).

Należy zwrócić uwagę, że omawiany podatek nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodów - na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 74 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 65 ustawy o PDOF).

Podatnicy CIT, obowiązani do zapłaty ww. podatku, będą musieli w zeznaniu rocznym wykazać środki trwałe, których wartość stanowi podstawę opodatkowania, kwotę należnego i uiszczonego podatku oraz kwotę dokonanych odliczeń zgodnie z art. 24b ustawy o PDOP (art. 27 ust. 1d ustawy). Nie dotyczy to natomiast podatników PIT.

III. Brak obowiązku uiszczania zaliczki na podatek dochodowy.

Podatnicy są generalnie zobowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.

Podatnicy rozpoczynający działalność oraz mali podatnicy mogą wpłacać zaliczki kwartalne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały. Wynika to z art. 25 ust. 1 i 1b ustawy o PDOP.

Zgodnie z "nowym" art. 25 ust. 18 ustawy o PDOP, od 1 stycznia 2018 r. podatnicy będą mogli nie wpłacać ww. zaliczek, jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku, pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku roku, nie przekracza 1.000 zł. W razie przekroczenia tego limitu, wpłacie będzie podlegać różnica pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku a sumą zaliczek wpłaconych od początku roku.

Analogiczny limit wprowadzono na gruncie ustawy o PDOF - "nowy" art. 44 ust. 15. Zasadę tę będzie się stosowało również do podatników, którzy równocześnie z przychodami z pozarolniczej działalności gospodarczej osiągają przychody z najmu lub dzierżawy lub działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochód ustalany jest na podstawie prowadzonych ksiąg ("nowy" art. 44 ust. 16 ustawy o PDOF).

IV. Opłaty i należności za korzystanie z praw autorskich i licencji.

Od 1 stycznia 2018 r. wyłączone z kosztów uzyskania przychodów - na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 73 ustawy o PDOP - wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w **art. 16b ust. 1 pkt 4-7** (tj. m.in. z autorskich lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, itd.) nabytych lub wytworzonych przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, a następnie zbytych - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia.

Z kosztów uzyskania przychodów wyłączone również odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w ww. art. 16b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, nabyte lub wytworzone, a następnie zbyte - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia. Tak wynika z "nowego" art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy o PDOP.

W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej zapisano, że:

"(...) zmiany zawarte w ust. 1 pkt 64a i 73 (artykułu 16 ustawy o PDOP) mają na celu ograniczenie wysokości zaliczanych przez podatników do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od niektórych wartości niematerialnych i prawnych oraz wydatków z tytułu korzystania z opłat i należności licencyjnych, w sytuacji gdy uprzednio te wartości niematerialne i prawne lub prawa były własnością podatnika, a następnie zostały przez niego zbyte - do wysokości przychodu uzyskanego z ich zbycia przez podatnika dokonanego przed ich powrotnym nabyciem/licencjonowaniem (...)."

Analogiczne zapisy wprowadzono do ustawy o PDOF - "nowy" art. 23 ust. 1 pkt 45c i pkt 64. Powyższe regulacje (zarówno na gruncie ustawy o PDOP, jak i PDOF) będzie się stosowało z uwzględnieniem kwot zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Tak wynika z art. 10 tej ustawy.

W uzasadnieniu do jej projektu, odnoszącego się do ww. przepisu, zapisano, że:

"(...) Jego celem jest wyeliminowanie możliwości uzyskania nadmiernej - w stosunku do normy wynikającej z ww. przepisów - korzyści przez podatników stosujących schemat optymalizacyjny, któremu te przepisy mają przeciwdziałać. (...)"

V. Kwoty wypłacone z zysku netto – CIT.

Od 2018 roku nie będzie się uważało za koszty uzyskania przychodów kwot wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto) - "nowy" art. 16 ust. 1 pkt 15a ustawy o PDOP.

W świetle powyższych przepisów wydaje się, że podatnicy nie będą mogli zaliczać do kosztów uzyskania przychodów nagród dla pracowników wypłaconych z zysku netto. Przypomnijmy, że obecnie organy podatkowe pozwalają pracodawcom na ujmowanie przedmiotowych nagród w kosztach uzyskania przychodów.

VI. Pozostałe zmiany dotyczące PIT.

Przychody i koszty z realizacji praw z papierów wartościowych. Zgodnie z dodanym ust. 4 do art. 10 ustawy o PDOF, przychody z realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (inne zbywalne prawa majątkowe i prawa pochodne), lub z pochodnych instrumentów finansowych, uzyskane w następstwie objęcia lub nabycia tych praw jako świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie, będą zaliczane do tego źródła przychodów, w ramach którego to świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie zostało uzyskane. Nie będą już zatem przychody z ww. tytułów kwalifikowane do kapitałów pieniężnych.

Jak podano w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej:

"(...) zmiana zawarta w art. 10 ust. 4 ustawy o PIT wyłącza ze źródła przychodów "kapitały pieniężne" przychody uzyskane z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych rozliczanych pieniężnie lub innych praw pochodnych, które to instrumenty lub prawa zostały otrzymane jako nieodpłatne świadczenie lub świadczenie w naturze. W takim przypadku, z wyjątkiem realizacji tych praw w ramach programów pracowniczych, przychód z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych oraz innych praw pochodnych będzie kwalifikowany do tego źródła, w ramach którego powstał przychód z tytułu otrzymania pochodnych instrumentów finansowych lub praw pochodnych, jako nieodpłatne świadczenie lub świadczenie w naturze. (...)"

Jednocześnie w art. 22 ustawy o PDOF dodano nowy ust. 1dc, zgodnie z którym w przypadku realizacji praw z ww. papierów wartościowych uzyskanych w następstwie objęcia lub nabycia tych praw jako świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie, w związku z którymi został określony przychód, wartość tego przychodu powiększa koszty uzyskania przychodu ze źródła, do którego zgodnie z art. 10 ust. 4, został zaliczony ten przychód.

W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej wyjaśniono, że zmiana ta ma na celu :

"(...) uniknięcie podwójnego opodatkowania. W przypadku, gdy podatnik otrzyma świadczenie rzeczowe lub nieodpłatne świadczenie w postaci pochodnych instrumentów finansowych lub innych praw pochodnych, które będzie dla niego stanowiło przychód do opodatkowania, a następnie w wyniku realizacji praw ponownie uzyska kolejny przychód, wówczas ten nieodpłatny przychód lub świadczenie rzeczowe nie stanowi kosztu podatkowego przy obliczaniu dochodu z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych lub praw pochodnych. (...)"

Koszty uzyskania niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych albo praw majątkowych. Do art. 22 ustawy o PDOF dodano nowy przepis ust. 1db, zgodnie z którym, jeśli podatnik uzyskał przychód z odpłatnego zbycia lub umorzenia udziałów (akcji) albo wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci udziałów (akcji), objętych lub nabytych w wyniku realizacji praw majątkowych albo w wyniku realizacji praw z papierów wartościowych lub realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych, w związku z którymi został określony przychód na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. b) lub pkt 10 albo art. 18, wartość dochodu określonego z tego tytułu będzie powiększać koszty uzyskania przychodu, o których mowa odpowiednio w ust. 1 lub ust. 1e albo w art. 23 ust. 1 pkt 38.

Jak podano w uzasadnieniu zmian, regulacja ta umożliwi zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku zbycia akcji, nabytych w wyniku realizacji praw majątkowych albo pochodnych instrumentów finansowych lub praw majątkowych, wartości przychodu, jaki był określony i podlegał opodatkowaniu przy nabyciu zbywanych akcji. Pozwoli to uniknąć wątpliwości, jakie pojawiały się w orzecznictwie sądowym w związku z określeniem kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu akcji nabywanych w wyniku realizacji praw majątkowych albo instrumentów finansowych, w przypadku określania przychodu przy ich nabyciu. Sądy stały na stanowisku, że w takich przypadkach nie określa się przychodu i w konsekwencji nie ma kosztów uzyskania przy zbyciu akcji nabytych we wskazany powyżej sposób. Przychód do opodatkowania powstawał tylko przy zbyciu tych akcji.

Zniesienie obowiązku zgłaszania prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Ustawa nowelizująca uchyliła art. 24a ust. 3a-3c. Przypomnijmy, że przepisy te nakładają obowiązek złożenia zawiadomienia o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów przez podatników, którzy:

1. rozpoczynają prowadzenie działalności gospodarczej i wybrali formę opodatkowania, przy której niezbędne jest prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów,
2. w poprzednim roku podatkowym korzystali ze zryczałtowanego opodatkowania podatkiem dochodowym i zdecydowali się na zmianę formy opodatkowania lub
3. prowadzili księgi rachunkowe, ale przestały istnieć przesłanki zobowiązujące do ich prowadzenia,
4. zawarli umowę z biurem rachunkowym na prowadzenie tej księgi.

Jak wyjaśniono w uzasadnieniu ustawy nowelizującej, zniesienie powyższych obowiązków składania zawiadomień o prowadzeniu księgi przychodów i rozchodów ma na celu ograniczenie liczby procedur związanych z zakładaniem i prowadzeniem działalności gospodarczej.

Koszty uzyskania przychodów twórców. Mocą ustawy nowelizacyjnej podwyższono do kwoty 85.528 zł rocznie limit 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców. Jednocześnie do art. 22 ustawy o PDOF dodano nowy ust. 9b, zgodnie z którym ww. koszty będzie się stosowało 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, montażyстів, kaskaderów;

5. publicystycznej.

Zatem ograniczony został krąg osób uprawnionych do 50% kosztów uzyskania przychodów.

4. Wybrane zmiany w CIT/PIT w 2018 roku – ciąg dalszy.

I. Odsetki od pożyczek-kredytów w kosztach podatkowych w 2018 roku.

Z dniem 1 stycznia 2018 r. weszły w życie znowelizowane przepisy art. 15c ustawy o PDOP, zmieniające dotychczasowe zasady uwzględniania przez podatników w kosztach uzyskania przychodów kosztów związanych z uzyskanymi pożyczkami i kredytami (kosztami finansowania dłużnego). Nowelizacja ta stanowi częściową implementację do polskiego porządku prawnego treści dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (tzw. dyrektywa ATAD).

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami, koszty finansowania dłużnego, jakie podatnik będzie mógł w roku podatkowym zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, będą limitowane wysokością uzyskanego w tym samym roku wskaźnika EBITDA, określającego wartość zysku danego przedsiębiorstwa przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym, po wyłączeniu wpływających na wysokość tego zysku odsetek oraz odpisów amortyzacyjnych.

Podatnik będzie mógł w roku podatkowym zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego (nadwyżkę poniesionych kosztów o charakterze odsetkowym nad uzyskanymi przychodami o charakterze odsetkowym) w wysokości nie wyższej niż 30% tego wskaźnika. Wskaźnik EBITDA został jednak w ustawie o PDOP nieco zmodyfikowany, gdyż zdefiniowano go w oparciu o wartości przyjęte dla celów podatkowych. W konsekwencji limit nadwyżki kosztów o charakterze odsetkowym, jakie w danym roku będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, odpowiadać będzie 30% osiągniętego w roku podatkowym dochodu, pomniejszonego o uzyskane w roku podatkowym przychody o charakterze odsetkowym i powiększonego o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz powiększonego o zaliczone do tych kosztów w roku podatkowym koszty o charakterze odsetkowym.

Jeżeli jednak uzyskana w roku podatkowym nadwyżka kosztów finansowania dłużnego nie będzie przekraczać kwoty 3.000.000 zł, to wówczas podatnik nie będzie zobowiązany stosować wyżej wskazanego ograniczenia i całość kosztów takiego finansowania dłużnego (kosztów o charakterze odsetkowym) będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Wskazać jednak należy, iż koszty finansowania dłużnego, wyłączone na podstawie tej regulacji z kosztów uzyskania przychodów danego roku podatkowego, będą mogły być do tych kosztów zaliczone w następnych 5 latach podatkowych, z uwzględnieniem jednak wyżej wskazanych limitów (30% wskaźnika EBIDTA lub 3.000.000 zł).

Koszty o charakterze odsetkowym zostały przez ustawodawcę zdefiniowane szeroko. Zaliczać się do nich będzie wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów z podatnikiem niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, a w szczególności:

- odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,

- opłaty, prowizje, premie,

- część odsetkową raty leasingowej,

- kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.

Podobnie szeroko rozumiane będą także przychody o charakterze odsetkowym. Zaliczać się do nich będzie analogiczne do wyżej wskazanych przychody uzyskane przez podatnika, uwzględniane przy wyliczaniu jego dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wyłączenia przedmiotowe i podmiotowe. Omawiana regulacja nie będzie jednak dotyczyła wszystkich ponoszonych przez podatników kosztów finansowania dłużnego. Nie będą nią bowiem objęte koszty wynikające z kredytów (pożyczek) wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku którego spełnione będą określone w ustawie warunki. Przez "długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej" rozumieć się będzie projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, będący w ogólnym interesie publicznym.

Ponadto omawiana regulacja nie będzie dotyczyła przedsiębiorstw finansowych.

Stosowanie nowych regulacji do kosztów wynikających z pożyczek i kredytów uzyskanych przed dniem 1 stycznia 2018 r. Jednocześnie z wprowadzeniem z dniem 1 stycznia 2018 r. zmian do treści art. 15c ustawy o PDOP ustawodawca uchylił obowiązujące dotychczas przepisy o niedostatecznej kapitalizacji, wynikające z przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 tej ustawy. W przypadku jednak pożyczek lub kredytów uzyskanych przez podatnika przed 1 stycznia 2018 r., do kosztów odsetkowych wynikających z takich umów zastosowanie znajdować będą przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o PDOP w brzmieniu obowiązującym do końca 2017 r., ale nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2018 r.

Powstały wątpliwości, jak ww. przepisy przejściowe stosować w odniesieniu do pożyczek, przekazanych podatnikowi przed 1 stycznia 2015 r.

Należy nadmienić, że przepisy dotyczące tzw. cienie (niedostatecznej) kapitalizacji zostały wcześniej znowelizowane z dniem 1 stycznia 2015 r. W art. 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych... (Dz. U. poz. 1328 ze zm.) zapisano, że do odsetek od pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed 1 stycznia 2015 r., stosuje się przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6 ustawy o PDOP w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2015 r.

W wyjaśnieniu Ministerstwa Finansów czytamy:

"(...) W przypadku odsetek od pożyczek lub kredytów zaciągniętych przed 1 stycznia 2015 r. w dalszym ciągu stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem 1 stycznia 2015 r., jednak nie dłużej niż do końca 2018 r.

W przypadku odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych w latach 2015-2017 w roku 2018 zastosowanie znajdą regulacje art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy o CIT, w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2018 r. Z uwagi na fakt, iż wymóg metody określonej w art. 15c (w brzmieniu dotychczasowym) jest możliwy w przypadku otrzymania pożyczki od podmiotu powiązanego faktycznie stosowanie "starej" metody (...) art. 15c w 2018 r. dotyczyć będzie podatników, którzy kontynuują rozliczanie odsetek tą metodą. Limitem czasowym stosowania tych przepisów jest również 31 grudnia 2018 r.

W konsekwencji wyłączenia z art. 15c, w brzmieniu nadanym ustawą z 27 października 2017 r., de facto nie obejmie kosztów odsetek od pożyczek udzielonych (faktycznie) przed 1 stycznia 2018 r., jeżeli na podstawie zasad obowiązujących dotychczas (wynikających z art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2018 r.) odsetki te nie będą podlegać wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów. Takie wyłączenie na podstawie art. 15c w nowym brzmieniu może wówczas dotyczyć tylko odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych po 31 grudnia 2017 r.

Od 1 stycznia 2019 r. jedyną metodą stosowaną do ustalenia zakresu wyłączeń odsetek od pożyczek (kredytów) z kosztów uzyskania przychodów będzie metoda wynikająca z art. 15c ustawy o CIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. (...)"

II. Zmiany w przepisach o podatkowej grupie kapitałowej.

Ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175) dokonano szeregu zmian w ustawie o PDOP, dotyczących warunków tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych (dalej "PGK") oraz skutków podatkowych, jakie wiążą się z naruszeniem przez taką grupę tych warunków i utratą statusu "podatnika podatku dochodowego". Część z tych zmian ma charakter redakcyjny i doprecyzowujący, jednak większość z nich w istotny sposób zmienia zasady obowiązujące do końca 2017 r.

W szczególności złagodzone zostały warunki tworzenia i funkcjonowania takich grup, poprzez zmniejszenie wymogów odnoszących się do wielkości posiadanych przez spółkę dominującą udziałów w kapitale zakładowym spółek zależnych (z 95% do 75%) oraz przeciętnej wielkości kapitału zakładowego wszystkich spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (z 1 mln zł do 500.000 zł). Zmniejszeniu uległ także wymagany dla całej PGK wskaźnik "dochodowość" (procentowy udział dochodów w przychodach), który ustawodawca obniżył z 3% do 2%.

Od 1 stycznia 2018 r. istotnej zmianie ulegają zasady dotyczące stosowania przepisów o cenach transferowych w stosunku do spółek wchodzących w skład podatkowych grup kapitałowych. W szczególności, do transakcji oraz innych zdarzeń realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi PGK będą mogły znaleźć zastosowanie przepisy o cenach transferowych, ale transakcje te (inne zdarzenia) nie będą objęte obowiązkiem dokumentacyjnym, wynikającym z art. 9a ustawy o PDOP. Ponadto wartość darowizny przekazanej przez spółkę wchodzącą w skład PGK na rzecz innej spółki z tej grupy nie będzie podlegała zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Celem zapobieżenia sytuacjom wykorzystywania PGK jako instytucji służącej optymalizacji podatkowej, ustawodawca zdecydował się też na wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą, jeżeli w PGK wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub prawnym, które naruszają warunki uznania PGK za podatnika podatku dochodowego, to dzień naruszenia któregoś z tych warunków oznaczać będzie utratę przez taką grupę statusu podatnika oraz konieczność wstecznego rozliczenia podatku dochodowego przez spółki uprzednio tworzące PGK, w taki sposób, jakby podatkowa grupa kapitałowa wcześniej nie istniała.

III. **Wydatki na żłobki i przedszkola w kosztach podatkowych.**

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2017 r. podatnicy mogli zaliczać do kosztów uzyskania przychodów poniesione przez nich koszty (pod warunkiem, że nie zostały sfinansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych):

1. na utworzenie zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola,

2. z tytułu:

a) prowadzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie na każde dziecko pracownika:

- uczęszczające do żłobka lub klubu dziecięcego - kwoty 400 zł,

- uczęszczające do przedszkola - kwoty 200 zł,

b) dofinansowania pracownikowi wydatków, do wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków poniesionych i udokumentowanych przez pracownika, związanych z:

- objęciem dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczaniem dziecka pracownika do żłobka lub klubu dziecięcego, nie więcej niż 400 zł miesięcznie na każde dziecko,

- uczęszczaniem dziecka pracownika do przedszkola, nie więcej niż 200 zł miesięcznie na każde dziecko.

Tak wynikało z art. 15 ust. 1za ustawy o PDOP i odpowiednio art. 22 ust. 1p ustawy o PDOF. Z dniem **1 stycznia 2018 r.** przepisy te znowelizowano, mocą ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175). W wyniku tej nowelizacji wszystkie ww. limity zostały podwyższone do poziomu 1.000 zł.

5. **Mechanizm podzielonej płatności – dopiero od 1 lipca 2018 roku**

Parlament zakończył prace nad ustawą wprowadzającą mechanizm podzielonej płatności (ustawa zmieniająca m.in. ustawę o VAT została uchwalona przez Sejm w dniu 15 grudnia 2017 r. Mechanizm ten będzie można jednak stosować dopiero od 1 lipca br. (a nie - jak zakładano - od 1 kwietnia br.). Do tematu powrócimy w następnych wydaniach Doradcy.

6. Zmiany w podatku dochodowym w zakresie ulgi na działalność badawczo-rozwojową.

W Dzienniku Ustaw z 29 listopada 2017 r., pod poz. 2201, opublikowano ustawę z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej.

Mocą tej ustawy wprowadzono m.in. zmiany w ustawie o PDOP i ustawie o PDOF, w zakresie odliczania od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową (tzw. kosztów kwalifikowanych).

W wyniku ww. nowelizacji, zmianie ulegnie wysokość kosztów kwalifikowanych, którą podatnicy będą mogli odliczyć od podstawy opodatkowania. W przypadku przedsiębiorcy mającego status centrum badawczo-rozwojowego limit ten będzie generalnie wynosił 150% (w niektórych przypadkach 100%). W przypadku pozostałych podatników limit ten będzie wynosił 100% kosztów.

Rozszerzeniu ulegnie katalog kosztów kwalifikowanych, m.in. o należności z tytułu umów o dzieło oraz umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a) ustawy o PDOF oraz sfinansowane przez płatnika składki na ubezpieczenia społeczne z tytułu tych należności, zgodnie z art. 18d ust. 2 pkt 1a ustawy o PDOP i art. 26e ust. 2 pkt 1a ustawy o PDOF. Omawiana ustawa obowiązuje od 1 stycznia 2018 r.

Znowelizowane przepisy w zakresie ustaw o PDOP i PDOF będzie się stosowało do osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2017 r.

7. Określanie wysokości przychodu podatkowego według ceny rynkowej.

Przychód z odpłatnego świadczenia usług. Z dniem 1 stycznia 2018 r. znowelizowano art. 14 ustawy o PDOP, poprzez wprowadzenie w tym przepisie regulacji, odnoszących się do ustalania wysokości przychodu z tytułu świadczonych usług (dotychczas w przepisie tym była mowa tylko o przychodzie z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych).

A zatem od 1 stycznia 2018 roku, przychodem z odpłatnego świadczenia usług (podobnie jak z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych) jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych usług, organ podatkowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej (podobnie jak z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych). W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego.

Powyższe wynika z art. 14 ust. 1-3 ustawy o PDOP.

Nieodpłatne zbycie rzeczy lub praw majątkowych na rzecz podmiotu powiązanego.

Regulacje zawarte w art. 14 ust. 1-3 ustawy o PDOP stosuje się również do nieodpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych na rzecz podmiotu, w którym podatnik lub podatnik wraz z podmiotami powiązаныmi posiada udział w wysokości co najmniej 95%, z wyjątkiem nieodpłatnego zbycia rzeczy lub praw organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym cele określone w art. 4 tej ustawy, z przeznaczeniem na te cele.

Wynika to z art. 14 ust. 6 ustawy o PDOP, dodanego do tej ustawy z dniem 1 stycznia 2018 r.

8. Dane największych podatników CIT będą publikowane.

W Dzienniku Ustaw z 19 grudnia 2017 r., pod poz. 2369, opublikowano ustawę z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na mocy tej nowelizacji, dane największych podatników CIT będą podawane w Biuletynie Informacji Publicznej. Tak wynika z obowiązującego od 1 stycznia 2018 r. art. 27b ust. 1 ustawy o PDOP.

W przepisie tym wskazano, że minister właściwy do spraw finansów publicznych poda do publicznej wiadomości corocznie - w terminie do dnia 30 września - indywidualne dane podatników zawarte w rocznym zeznaniu podatkowym. Mowa tu o rocznym zeznaniu podatkowym złożonym za rok podatkowy, który zakończył się w roku kalendarzowym poprzedzającym rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości, według stanu na pierwszy dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym indywidualne dane podatników mają zostać podane do publicznej wiadomości.

W uzasadnieniu do projektu ww. ustawy nowelizującej zapisano, że podanie indywidualnych danych podatników według stanu na ww. dzień ma na celu umożliwienie prawidłowego ustalenia informacji, które mają być podane do publicznej wiadomości. Takie rozwiązanie uwzględnia możliwość składania przez podatników korekt deklaracji.

Podanie do publicznej wiadomości indywidualnych danych podatników będzie dotyczyło:

- IV.1. podatników grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów,
- IV.2. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w ww. roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro (przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości).

Indywidualne dane podatnika będą obejmować:

- a) firmę (nazwę) i numer identyfikacji podatkowej podatnika,
- b) wskazanie roku podatkowego,
- c) informacje o wysokości:

- osiągniętego przychodu,
- poniesionych kosztów uzyskania przychodów,
- osiągniętego dochodu albo poniesionej straty,
- podstawy opodatkowania,
- kwoty należnego podatku.

Do publicznej wiadomości mogą być podawane także indywidualne dane dotyczące procentowego udziału kwoty podatku dochodowego w zysku brutto wykazanym w sprawozdaniu finansowym za ww. rok, przy czym będzie to dotyczyło ww. podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe (zob. art. 27b ust. 4 ustawy o PDOP).

Podatnicy, których indywidualne dane zostaną podane do publicznej wiadomości, będą mogli złożyć do ministra właściwego do spraw finansów publicznych wnioski o usunięcie lub sprostowanie tych danych (taki wniosek powinien zawierać: firmę (nazwę), adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz uzasadnienie), przy czym minister odmówi, w drodze decyzji, usunięcia lub sprostowania indywidualnych danych podatnika podanych do publicznej wiadomości, jeżeli spowodowałyby to niezgodność ze stanem faktycznym. Powyższe wynika z art. 27b ust. 5-7 ww. ustawy.

Indywidualne dane podatnika, podane do publicznej wiadomości, będą podlegały kwartalnej aktualizacji według stanu na pierwszy dzień miesiąca, w którym kończy się dany kwartał roku kalendarzowego (art. 27b ust. 8 ustawy o PDOP).

Indywidualne dane podatnika podane do publicznej wiadomości będą publikowane przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały opublikowane (art. 27b ust. 9 ww. Ustawy).

Nowe regulacje stosuje się odpowiednio do indywidualnych danych podatników zawartych w rocznym zeznaniu, złożonym za lata podatkowe, które rozpoczęły się po dniu 31 grudnia 2011 r. i zakończyły się przed dniem 1 stycznia 2018 r., z tym że podanie do publicznej wiadomości tych danych nastąpi w terminie do dnia 30 września 2018 r. Ustawa nowelizująca weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.

9. Środki trwałe o wartości 10 tys. zł kupione w grudniu, a oddane do używania w kolejnym roku.

Od 1 stycznia 2018 roku podatnicy będą mogli dokonywać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wszystkich środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 10 tys. zł. Warunkiem dokonania takiego odpisu amortyzacyjnego będzie przekazanie środka trwałego do używania po 31 grudnia 2017 roku. Bez znaczenia pozostaje data nabycia środka trwałego.

Jak wynika z aktualnego brzmienia art. 22f ust. 3 ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16f ust. 3 ustawy o PDOP), w przypadku gdy wartość początkowa środka trwałego jest równa lub niższa niż 3.500 zł, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22h-22m ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16h-16m ustawy o PDOP), czyli na zasadach ogólnych albo jednorazowo - w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego albo w miesiącu następnym.

Od składników majątku spełniających definicję środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł, podatnicy mogą również nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Wówczas wydatki poniesione na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania (por. art. 22d ust. 1 ustawy o PDOF oraz art. 16d ust. 1 ustawy o PDOP).

W wyniku nowelizacji ustaw o podatku dochodowym (zarówno PIT, jak i CIT), z dniem 1 stycznia 2018 roku dotychczasowy limit wartości środka trwałego równy kwocie 3 500 zł zostanie zastąpiony nową graniczną wartością równą 10 000 zł.

Od chwili wejścia w życie nowych przepisów podatnik, który nabędzie składnik majątku o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł, spełniający definicję środka trwałego, będzie mógł dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego całej jego wartości w miesiącu oddania do użytkowania tego środka trwałego albo w miesiącu następnym. Będzie mógł również nie zaliczać takiego składnika do środków trwałych, odpisując jego wartość w koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania do użytkowania.

Nowo wprowadzone regulacje - choć obowiązują od 1 stycznia 2018 r. - będą mogły zostać zastosowane również do składników majątku nabytych w 2017 r., a przyjętych do użytkowania po dniu 31 grudnia 2017 r.

Powyższe wynika bezpośrednio z art. 11 ustawy wprowadzającej przedmiotowe zmiany, tj. ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 2175).

Zatem, w przypadku nabycia w bieżącym roku (tj. 2017) składników majątku, które spełniają wymogi określone w znowelizowanych przepisach (ich wartości początkowe nie przekraczają kwoty 10.000 zł), podatnik może skorzystać z prawa do ich jednorazowej amortyzacji, jeżeli przedmiotowe środki trwałe przyjmie do użytkowania nie wcześniej niż 1 stycznia 2018 r.

Należy dodać, że w miesiącu przyjęcia składników majątku (uznanych za środki trwałe) do użytkowania w tym samym miesiącu należy wprowadzić je do ewidencji środków trwałych. Późniejszy termin wprowadzenia do ewidencji uznaje się za ujawnienie środka trwałego (por. art. 22d ust. 2 ustawy o PDOF oraz art. 16d ust. 2 ustawy o PDOP).

10. Ogólna kwota odliczeń wydatków mieszkaniowych w 2018 roku.

W Monitorze Polskim z 19 grudnia 2017 r., pod poz. 1188, opublikowano obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 grudnia 2017 r. w sprawie wysokości ogólnej kwoty odliczeń wydatków na cele mieszkaniowe.

Zgodnie z powyższym obwieszczeniem, w 2018 r. wysokość kwoty stanowiącej podstawę określenia przysługującej kwoty odliczeń, z tytułu tzw. "ulgi odsetkowej", nie może przekroczyć (podobnie jak w latach ubiegłych) kwoty 325.990 zł. Przypominamy, że odliczenie ulgi odsetkowej realizowane jest w ramach tzw. praw nabytych i przysługuje osobom, którym w latach 2002-2006 został udzielony kredyt mieszkaniowy.

11. Nowe wzory formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych.

W Dzienniku Ustaw z 28 grudnia 2017 r., pod poz. 2452, opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych i zgłoszeń aktualizacyjnych oraz zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających.

Mocą tego rozporządzenia określono wzory formularzy:

1. zgłoszenia identyfikacyjnego/zgłoszenia aktualizacyjnego osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, będącej podatnikiem lub płatnikiem - NIP-2,
2. zgłoszenia identyfikacyjnego/zgłoszenia aktualizacyjnego osoby fizycznej będącej podatnikiem lub płatnikiem - NIP-7,
3. zgłoszenia aktualizacyjnego osoby fizycznej będącej podatnikiem - ZAP-3,
4. zgłoszenia identyfikacyjnego/zgłoszenia aktualizacyjnego w zakresie danych uzupełniających - NIP-8.

Jednocześnie utraciło moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2014 r. w tej samej sprawie (Dz. U. poz. 1665).

Rozporządzenie weszło w życie z dniem **1 stycznia 2018 r.**

12. Nowe wzory oświadczeń, deklaracji i informacji w zakresie PIT.

W Dzienniku Ustaw z dnia 15 grudnia 2017 r., pod poz. 2352, opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 grudnia 2017 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

W powyższym rozporządzeniu określono nowe wzory:

- oświadczeń: PIT-2, PIT-2A, PIT-3,
- deklaracji: PIT-4R, PIT-6, PIT-8AR,
- informacji: PIT-8C, PIT-11, PIT-R oraz IFT-1/IFT-1R.

Powyższe wzory stosuje się do przychodów, dochodów (strat) uzyskanych (poniesionych) od dnia 1 stycznia 2018 r.

Rozporządzenie weszło w życie z dniem **1 stycznia 2018 r.**

13. Określono wzór sprawozdania w zakresie, m.in. podatku od nieruchomości.

W Dzienniku Ustaw z 28 grudnia 2017 r., pod poz. 2455, opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.

Mocą ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. poz. 2141), wprowadzono obowiązek corocznego sporządzania sprawozdania podatkowego przez organy podatkowe właściwe w sprawach podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego. W rozporządzeniu określono szczegółowy zakres informacji objętych ww. sprawozdaniem, jego wzór, terminy, sposób przekazywania, sporządzania i jego aktualizacji.

Rozporządzenie weszło w życie z dniem 12 stycznia 2018 r.

14. Zaniechanie poboru PIT od umorzonych kredytów i odsetek.

W Dzienniku Ustaw z 24 listopada 2017 r., pod poz. 2167, opublikowano rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych dochodów (przychodów) związanych z kredytem hipotecznym udzielonym na cele mieszkaniowe.

Na podstawie powyższego rozporządzenia, zaniechano poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od:

1. umorzonych osobom fizycznym kwot wierzytelności (którymi są kwoty kredytu, odsetki i prowizje oraz opłaty, których poniesienie było niezbędne do zawarcia umowy kredytu, z wyjątkiem kosztów usług dodatkowych, w szczególności ubezpieczeń) z tytułu kredytów zaciągniętych na własne cele mieszkaniowe i zabezpieczonych hipotecznie, udzielonych przed dniem 15 stycznia 2015 r. przez podmioty uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych ustaw, w przypadku gdy:

a) zabezpieczenie w postaci hipoteki ustanowiono na nieruchomości (lub udziale m.in. w nieruchomości), w związku z zaciągnięciem przez osoby fizyczne kredytu na własne cele mieszkaniowe,

b) osoby fizyczne, których wierzytelność z tytułu kredytu uległa umorzeniu, nie skorzystały z umorzenia wierzytelności z tytułu innego kredytu zabezpieczonego hipotecznie, zaciągniętego na własne cele mieszkaniowe;

2. świadczenia otrzymanego przez osoby fizyczne z tytułu umowy kredytu zaciągniętego przed dniem 15 stycznia 2015 r. na własne cele mieszkaniowe i zabezpieczonego hipotecznie, od podmiotów uprawnionych do udzielania kredytów na podstawie odrębnych ustaw, w walucie obcej lub w polskich złotych, lecz nominowanych lub indeksowanych do waluty obcej, w związku z powstaniem przychodu z tytułu zastosowania ujemnego oprocentowania.

Zaniechanie powyższe obejmuje dochód (przychód) uzyskany wyłącznie z tytułu jednego umorzenia, o którym mowa w ww. pkt 1.

W rozporządzeniu określono jednocześnie, że przez własne cele mieszkaniowe, o których mowa w tym zaniechaniu, należy rozumieć wydatki na cele wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o PDOF (są to m.in. wydatki na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, przebudowę, remont lub adaptację własnego budynku mieszkalnego itd.).

Jednocześnie zaniechano poboru podatku dochodowego od osób prawnych, od podmiotów uprawnionych do udzielania kredytów na podstawie odrębnych ustaw, od dochodów odpowiadających równowartości umorzonych wierzytelności z tytułu kredytów, od tej części kapitału, od której następuje zaniechanie poboru podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie ww. pkt 1.

Jest to analogiczne zaniechanie poboru podatku dochodowego, jakie obowiązywało do końca 2016 r. (które miało zastosowanie do dochodów/przychodów uzyskanych w latach 2015-2016), na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 maja 2015 r., opublikowanego w Dz. U. pod poz. 766.

"Nowe" zaniechanie poboru podatku ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2018 r.

15. W 2018 roku ZUS płatny na nowych zasadach.

Od 1 stycznia 2018 r. płatnicy składek ZUS należności z tytułu składek ubezpieczeniowych (tj. społecznych i zdrowotnej) oraz na fundusze pozaubezpieczeniowe (tj. FP, FGŚP i FEP) opłacają jednym przelewem na indywidualny, przydzielony im przez ZUS, numer rachunku składkowego.

ZUS na swojej stronie internetowej (www.zus.pl) wyjaśnił, że jeżeli płatnik opłaca składki za grudzień 2017 r. po 31 grudnia 2017 r., to musi tego dokonać jednym przelewem na nowy indywidualny numer rachunku składkowego (dotychczasowe rachunki bankowe ZUS mają być już bowiem zamknięte).

Płatności składek należnych za grudzień 2017 rok, których termin zapłaty przypada w styczniu 2018 roku, i które zostaną zapłacone po 31 grudnia 2017 roku, należy dokonać na nowych zasadach, to znaczy jednym przelewem na indywidualny numer rachunku składkowego.

Do końca 2017 r. w celu wykonania przelewu składek ZUS drogą elektroniczną, w bankowości elektronicznej wykorzystywane były specjalne "formatki" przelewu do ZUS. Jak podał organ rentowy, od 1 stycznia 2018 r., w celu opłacenia składek ZUS, należy korzystać ze "zwykłego" przelewu, za pomocą którego płaci się np. rachunki za gaz czy telefon.

W tytule przelewu, które mają być dokonywane od 1 stycznia 2018 r., należy wpisać łączną kwotę składek (na wszystkie ubezpieczenia i fundusze pozaubezpieczeniowe), nadawcę i odbiorcę płatności oraz nowy indywidualny numer rachunku składkowego.

Płatnik może sprawdzić swój numer rachunku składkowego w wyszukiwarce na stronie internetowej www.eskladka.pl. Numer ten może ustalić również dzwoniąc do Centrum Obsługi Telefonicznej ZUS (nr tel. 22 560 16 00) albo w placówce ZUS.

Przedsiębiorcy, którzy zatrudniają pracowników lub zleceniobiorców, wpłaty składek za siebie i za osoby zatrudnione/zleceniobiorców, również dokonują jednym przelewem na numer rachunku składkowego.

W przypadku płatników, którzy zalegają w opłacaniu składek, organ rentowy dokonana przez nich wpłatę począwszy od 1 stycznia 2018 r. rozliczy w pierwszej kolejności na najstarsze zadłużenie wraz z odsetkami. Nowe zasady rozliczania składek mogą zatem wpłynąć na podleganie dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu i tym samym wyłączyć przedsiębiorcę z tego ubezpieczenia.

Należy dodać, iż płatnicy, którzy należności z tytułu składek ZUS spłacają w układzie ratałnym lub z odroczonym terminem płatności, od 1 stycznia 2018 r. należności te wpłacają na swój indywidualny numer rachunku składkowego. Jedną wpłatą opłacają składkę bieżącą i ratę. ZUS wyjaśnił, że tak dokonana wpłatę rozliczy chronologicznie, według terminu płatności składki i raty.

Z kolei należności objęte postępowaniem egzekucyjnym płatnicy spłacają na dotychczasowych zasadach, tj. na wskazany numer rachunku, który organ rentowy podaje np. w tytułach wykonawczych i zajęciach rachunków bankowych.

16. Miesięczna granica podstawy wymiaru dobrowolnej składki chorobowej.

Od 1 stycznia 2018 r. prognozowane przeciętne wynagrodzenie miesięczne wynosi 4.443 zł. Wzrost tego wynagrodzenia spowodował automatycznie podwyższenie miesięcznej granicy podstawy wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe przewidzianej dla niektórych grup ubezpieczonych, tj. m.in. dla osób prowadzących pozarolniczą działalność i osób z nimi współpracujących, a także dla osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, zwanych dalej "zleceniobiorcami".

Składkę na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe generalnie opłaca się od podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Z pewnym zastrzeżeniem. Przy ustalaniu wysokości podstawy wymiaru tej składki nie stosuje się ograniczenia do kwoty rocznego limitu przewidzianego dla składek emerytalno-rentowych. Obowiązuje tu jednak miesięczna jej granica. Podstawa wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe osób podlegających temu ubezpieczeniu - na wniosek - nie może bowiem przekraczać miesięcznie 250% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia przyjmowanego do ustalenia rocznego ograniczenia podstawy wymiaru składek emerytalno-rentowych. Tak wynika z art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778).

Zatem w okresie **od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r.** miesięczny limit podstawy wymiaru składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe wynosi 11.107,50 zł (tj. 4.443 zł × 250%). Do końca 2017 r. wynosił on 10.657,50 zł.

Jeżeli więc osoba prowadząca pozarolniczą działalność np. w styczniu 2018 r. zechce zadeklarować wyższą kwotę podstawy wymiaru dobrowolnej składki chorobowej (aniżeli przewidziana dla niej minimalna jej granica, tj. 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego lub 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia), powinna pamiętać, aby jej wysokość nie przekroczyła w tym miesiącu kwoty 11.107,50 zł.

Warto dodać, iż podany limit podstawy wymiaru dobrowolnej składki chorobowej dotyczy także osób wykonujących pracę nakładczą, osób wykonujących odpłatnie pracę, na podstawie skierowania do pracy, w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania oraz duchownych.

IV. ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH.

1. Zwrot nadpłaty po upływie przedawnienia.

Zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty podatku od wartości dodanej (VAT), gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie

pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20.12.2017, sygn.C-500/16

2. Definicja „pierwszego zasiedlenia”

Artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wskazane przepisy tejże dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczony pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16.11.2017 r., sygn. C-308/16.

3. Nie każda nieruchomość przedsiębiorcy jest związana z działalnością.

Art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto postanawia: na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12.12.2017, sygn. SK 13/15.

4. Budynek nie może być traktowany jako budowla.

Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto postanawia: na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13.12.2017 r., sygn.. SK 48/15.

Informacje zawarte w „Doradcy” mają charakter ogólny i nie stanowią porady podatkowej ani prawnej. Wszelkie uwagi oraz sugestie prosimy kierować drogą mailową na adres Wielkopolskiego Stowarzyszenia Podatkowego: info@doradca-wsp.pl