

11/2008

Mamy przyjemność przedstawić Państwu kolejne wydanie Tax Press Review, w którym opisujemy wybrane orzeczenia i interpretacje podatkowe, które ukazały się lub zostały opublikowane w listopadzie br. Mamy nadzieję, że nasza publikacja jest pomocna w Państwa codziennej pracy i że będą Państwo zainteresowani w otrzymywaniu kolejnych wydań Tax Press Review.

Podatek VAT

- ❖ **WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 6 października 2008 r. (III SA/OI 221/08) uznał, że wniesienie aportu podlega opodatkowaniu VAT, zaś wprowadzenie niezgodnego z prawem wspólnotowym zwolnienia nie może pozbawiać podatnika prawa do odliczenia także poprzez konieczność dokonania korekty podatku naliczonego i zmniejszenie pierwotnej kwoty odliczenia.**

Podatnik zapytał czy wniesienie aportem środków trwałych służących wyłącznie działalności opodatkowanej nie powoduje konieczności korekty podatku naliczonego przy nabyciu tych środków. Organy podatkowe i WSA nie podzieliły jego zdania, jednak orzeczenie sądu zakwestionował NSA, wskazując, iż art. 91 ustawy o VAT dotyczy wyłącznie podatników, którzy wykorzystują zakupione towary i usługi jednocześnie do wykonywania czynności opodatkowanych i zwolnionych od VAT. Nie odnosi się on do podatników, którzy w momencie zakupu towaru prowadzili jedynie sprzedaż opodatkowaną, po czym nabyty towar posłużył czynności zwolnionej od podatku. WSA w Olsztynie ponownie rozpoznając sprawę wskazał, iż przepisy rozporządzenia ministra finansów z 27 kwietnia 2004 r., zwalniające od podatku aporty wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego są sprzeczne z art. 13 i 14 VI Dyrektywy, wprowadzając bowiem zwolnienie, którego prawo unijne nie przewiduje. Art. 91 ust. 7 ustawy o VAT przesądza zatem, że wniesienie aportem środka trwałego nie rodzi obowiązku korekty odliczenia podatku naliczonego w związku z jego nabyciem.

Ma on jedynie zastosowanie, gdy zmieniło się przeznaczenie środka trwałego, o którym nie można mówić w sytuacji, gdy środek trwały służący czynnościom opodatkowanym jest następnie wykorzystany do kolejnej czynności opodatkowanej, jaką jest wniesienie aportu.

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z dnia 29 października 2008 r. (III SA/Wa 1278/08) stwierdził, iż podatnik, który poniósł wydatki na zaniechane inwestycje, ma prawo do odliczenia VAT.**

Zdaniem Spółki, ponieważ zaniechane przez nią inwestycje budowy/ modernizacji stacji paliw prowadzone były w celu sprzedaży paliw oraz innych towarów i usług, to zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, przysługuje jej prawo do utrzymania odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług wykorzystanych do realizacji tych inwestycji. Organy podatkowe uznały to stanowisko za nieprawidłowe, jednak WSA w Warszawie przychylił się do argumentacji Spółki. Zdaniem sądu, za niezgodny z prawem wspólnotowym należy uznać przepis art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, mówiący, że od wydatków, których nie można zaliczyć do kosztów podatkowych, nie można także odliczyć VAT. W świetle art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy oraz art. 168 Dyrektywy 112 dla realizacji prawa do odliczenia VAT konieczne jest istnienie związku podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi podatnika. Istotny jest także art. 11 (2) II Dyrektywy dopuszczający jedynie takie ograniczenia w prawie do odliczenia VAT, które odnoszą się do konkretnych kategorii towarów lub usług. Zdaniem sądu, ustawa



o VAT uzależniając możliwość odliczenia podatku poprzez odniesienie się do koncepcji wydatków, które nie stanowią kosztu uzyskania przychodów nie spełnia warunków wystarczającej precyzyjności określonych w dyrektywach VAT.

Podatek akcyzowy

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17 listopada 2008 r. (I SA/Wa 952/08) uznał, że zwrot nienależnie pobranego podatku przysługuje także wówczas, gdy został on wliczony do ceny wyrobów bądź usług.**
 W 2005 roku Spółka wystąpiła o zwrot podatku akcyzowego, który płaciła za sprowadzone z zagranicy aromaty spożywcze zawierające alkohol, wskazując, że aromaty spożywcze nie zostały wymienione w ustawie o VAT z 1993 roku jako wyrób akcyzowy, a minister finansów wydając rozporządzenie z 2002 r. określające wysokość podatku od tej kategorii wyrobów, przekroczył delegację ustawową. Organy celne odmawiając stwierdzenia nadpłaty powołały się na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 6 marca 2002 r. (sygn. akt P 7/00), który uznał, że akcyza nałożona na podstawie tych przepisów została przerzucona przez podatników na konsumentów. Tym samym podatnicy nie ponieśli ekonomicznego ciężaru akcyzy. W związku z powyższym nawet uznanie przepisu rozporządzenia za niezgodny z konstytucją nie uprawniałoby spółki do żądania zwrotu nadpłaty akcyzy. WSA uznał, że nie jest związany wyrokiem TK, stwierdzając, że z przepisów ordynacji podatkowej nie można wywodzić, że warunkiem zwrotu nienależnie pobranego podatku jest poniesienie przez podatnika jego ekonomicznego ciężaru.

Podatek CIT

- ❖ **NSA w wyroku z dnia 4 listopada 2008 r. (II FSK 1035/07) orzekł, iż przedsiębiorca, zwracający niezamortyzowany lokal, z powodu zmiany miejsca prowadzenia działalności, jest uprawniony do zaliczenia straty do kosztów, zaś pojęcie „likwidacji” powinno być interpretowane w szerokim znaczeniu, nie tylko jako fizyczne unicestwienie środka trwałego.**
 Spółka zapytała, czy strata odpowiadająca niezamortyzowanej części wartości początkowej środka trwałego jest jej kosztem podatkowym. Poniosła ona nakłady na wynajmowane lokale, jednak następnie z przyczyn ekonomicznych nastąpiła zmiana lokalizacji sklepu. Zdaniem spółki z art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT wynika, że strata powstała w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych jest kosztem, jeżeli likwidacja była spowodowana innymi czynnikami niż utrata przydatności gospodarczej na skutek zmiany rodzaju działalności. Organ podatkowy nie zgodził się z tym stanowiskiem, twierdząc, że niezamortyzowana część środka trwałego stanowi koszt podatkowy jedynie w wypadkach odpłatnego zbycia środka trwałego, natomiast pojęcie „likwidacja” odnosi się jedynie do fizycznej likwidacji środka trwałego. WSA przyznał rację spółce. Zwrócił uwagę, że pojęcie „likwidacji” powinno być interpretowane szeroko, nie tylko jako fizyczne unicestwienie środka trwałego. NSA potwierdził to rozstrzygnięcie, stwierdzając, że skoro likwidacja środków trwałych nastąpiła wskutek wykreślenia ich z ewidencji i zwrotu wynajmującemu, to spółka poniosła stratę, która nie jest wyłączona z kosztów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT.



- ❖ **WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 6 listopada 2008 r. (I SA/Sz 438/08) stwierdził, iż pobranie podatku w Polsce, w sytuacji gdy podatnik ma siedzibę w Danii i tam opłaca podatki od dochodu, tylko z powodu nieprzedstawienia certyfikatu rezydencji, prowadzi do podwójnego opodatkowania i stanowi postępowanie sprzeczne z celem obowiązującej w tym zakresie umowy międzynarodowej.**

Spółka dokonała wypłaty odsetek na rzecz podmiotu zagranicznego, a następnie w złożonej w urzędzie skarbowym informacji wykazała je jako kwotę dochodu zwolnionego z opodatkowania. Organy podatkowe zarzuciły, że spółka nie przedłożyła wymaganego certyfikatu rezydencji, i w konsekwencji w sprawie nie ma zastosowania polsko-duńska umowa w sprawie unikania podwójnego, a od dokonanej wpłaty spółka powinna była pobrać i wpłacić zryczałtowany podatek dochodowy. WSA uwzględniając skargę spółki, wskazał, iż literalna wykładnia przepisu art. 26 ust. 1 ustawy o CIT prowadzi do wniosku, że warunkiem zastosowania stawki podatku wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest przedstawienie przez płatnika uzyskanego od podatnika certyfikatu rezydencji. Oznacza to, że przepis ustawy podatkowej, tj. niższego rzędu warunkuje zastosowanie uregulowań wynikających z prawa międzynarodowego publicznego, tj. wyższego rzędu. W tej sytuacji wykładni literalnej nie można zastosować jako niezgodnej z hierarchią aktów prawnych. Sąd wskazał także na cel zawartej umowy, jakim jest wyeliminowanie dwukrotnego opodatkowania dochodu. W świetle powyższego, pobranie podatku w Polsce, w sytuacji gdy podatnik ma siedzibę w Danii i tam opłaca podatki, jedynie z powodu nieprzedstawienia certyfikatu rezydencji, prowadzi do skutku, któremu umowa międzynarodowa miała zapobiegać.

Pozostałe informacje

- ❖ **Zgodnie z uchwałą NSA z 4 listopada 2008 r. (sygn. akt I FPS 2/08) datą wydania interpretacji podatkowej jest moment jej doręczenia, a nie sporządzenia przez organ podatkowy.**

Spór dotyczył wykładni pojęcia „udzielenie interpretacji”. Przepisy ordynacji podatkowej stanowią bowiem, że organ podatkowy ma to uczynić w ciągu 3 miesięcy. Powstały więc wątpliwości, czy w tym terminie należy ją przygotować i podpisać, czy też obejmuje on także jej doręczenie. W uchwale NSA opowiedział się za tym drugim poglądem. Sąd zwrócił uwagę, że wykładnia literalna spornych przepisów może prowadzić do różnych wniosków i nie może mieć decydującego znaczenia. Z tych powodów w uchwale sąd nie podzielił poglądu wyrażonego w wyroku NSA z 14 września 2007 r. (sygn. sygn. II FSK 700/07) i zdecydował się odwołać do wykładni funkcjonalnej i systemowej, wskazując na cel wprowadzenia instytucji interpretacji, jaki miała stanowić ochrona podatnika przed błędnym zastosowaniem przepisów. W ocenie NSA owa funkcja gwarancyjna może zostać osiągnięta tylko, jeśli adresat zna stanowisko organów podatkowych. Sąd uznał więc, że sporządzenie interpretacji to tylko jeden z etapów jej udzielenia. W rezultacie, interpretacje sporządzone w ustawowym terminie, ale doręczone podatnikowi po jego upływie stanowią tzw. milczące interpretacje, co oznacza, że w danej sprawie obowiązujące jest stanowisko podatnika przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji.

- ❖ **NSA w wyroku z dnia 17 października 2008 r. (II FSK 1845/07) wyjaśnił, iż pieniądze złożone przez podatnika do depozytu, jako zabezpieczenie w celu wstrzymania wykonania decyzji, nie**



podlegają oprocentowaniu na równi z nadpłatą.

Aby wstrzymać wykonanie decyzji określającej kwotę zobowiązania podatkowego od dochodów nie mających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, podatnicy wpłacili ją do depozytu jako zabezpieczenie (art. 224a Ordynacji podatkowej). Organ odwoławczy zmniejszył jednak następnie kwotę zobowiązania i zwrócił podatnikom różnicę sumy wpłaconej do depozytu z odsetkami bankowymi. Podatnicy uznali jednak, że należą im się odsetki jak przy nadpłacie. Zarówno organy podatkowe jak i sądy administracyjne nie uznały tego żądania. NSA wskazał, że uiszczenie zabezpieczenia nie jest tożsame z zapłatą zaległości, bowiem w wyniku złożenia zabezpieczenia zobowiązanie nie wygasa. Pozwala ono na wstrzymanie czynności egzekucyjnych, ale daje jedynie gwarancję, że podatnikowi nie zostaną naliczone odsetki od zaległości za czas zabezpieczenia w części zaliczonej na poczet zaległości. W ocenie NSA nie można odwrócić tej zasady i uznać, że podatnik ma dostać odsetki od zwróconej części zabezpieczenia, które ostatecznie przewyższało zaległość. Sąd podkreślił, że art. 33d Ordynacji podatkowej, zawierający katalog dopuszczalnych form zabezpieczeń, należy czytać systemowo. Gdyby uznać, że złożenie gotówki do depozytu podlega oprocentowaniu, odsetki trzeba by zwracać też w innych przypadkach określonych w art. 33d, co zdaniem sądu nie zawsze byłoby możliwe.

- ❖ **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 16 października 2008 r. (nr IPPB1/415-888/08-2/EC) uznał, iż przy przekształceniu spółki z o.o. w spółkę komandytową wspólnik spółki komandytowej ma prawo do rozliczenia w**

czasie, proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku, kosztów poniesionych przez spółkę z o.o., o ile nie były one zaliczone do kosztów uzyskania przychodów spółki do dnia przekształcenia jako dotyczące innego okresu podatkowego.

Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę komandytową nie stanowi likwidacji spółki, skutkującej wygaśnięciem źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, ale prowadzi jedynie do zmiany formy prawnej organizacji. W związku z tym, że spółka komandytowa jest transparentna podatkowo, skutki podatkowe związane z jej funkcjonowaniem, odnoszące się do jej wspólników będących osobami fizycznymi, powinny być rozpatrywane na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który reguluje kwestię kosztów uzyskania przychodów w przepisie art. 22, nakazując ich przyporządkowanie do źródła przychodów, z którymi związane są poniesione wydatki. W przypadku wspólnika spółki komandytowej za dochód z działalności gospodarczej uważa się dochód wykazany na podstawie prowadzonych ksiąg, zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości. W księgach należy zatem ująć wszystkie przychody i obciążające spółkę koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku podatkowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. U podatników prowadzących księgi rachunkowe koszty są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały osiągnięte odpowiadające im przychody. W konsekwencji, z uwagi na pełną sukcesję praw i obowiązków podatkowych, wspólnik spółki komandytowej będący osobą fizyczną ma prawo do rozliczenia w czasie, proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku, kosztów poniesionych przez spółkę z o.o., o ile nie były one zaliczone do kosztów uzyskania przychodów spółki do dnia



przekształcenia jako dotyczące innego okresu podatkowego.

- ❖ **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 14 października 2008 r. (nr IP-PB3-423-1149/08-2/KR) orzekł, że u podatnika zwolnionego z zapłaty odsetek za opóźnienia nie powstaje przychód, a w konsekwencji nie płaci on podatku dochodowego.**

Z pytaniem, czy zwolnienie z karnych odsetek oznacza powstanie przychodu zwróciła się spółka – dom mediowy – która pośredniczy w nabywaniu i sprzedaży czasu oraz powierzchni reklamowej w środkach masowego przekazu. Zawiera ona umowy z mediami w imieniu własnym, ale na rzecz jej kontrahentów. Za nabyty czas antenowy lub powierzchnię reklamową zobowiązuje się zapłacić w określonym terminie, jednak płaci dopiero w momencie, w którym zleciodawca przeleje na jej rachunek określoną kwotę. Jeśli spółka przekroczy termin płatności, to ona jest obciążana odsetkami za zwłokę jednak część mediów, z którymi regularnie współpracuje, rezygnuje z pobierania odsetek poprzez umowę

zwolnienia z długu. Dyrektor izby skarbowej zgodził się ze stanowiskiem spółki, uznając, że zwolnienie z odsetek nie stanowi dla niej przychodu podatkowego. Warunkiem uznania nieodpłatnego świadczenia za przychód jest bowiem jego otrzymanie, zaś po zwolnieniu z zapłaty długu firma nie otrzymuje żadnego świadczenia. Organ podatkowy podkreślił, że odsetki naliczone, lecz nieotrzymane, nie stanowią u wierzyciela przychodu, są bowiem przychodem w dacie faktycznego otrzymania i odpowiednio dla dłużnika są kosztami uzyskania przychodów w dacie zapłacenia. W związku z powyższym decyzje o umorzeniu lub odroczeniu terminów płatności odsetek, jak również o obniżeniu oprocentowania oraz o całkowitym lub częściowym zaniechaniu naliczania odsetek są obojętne pod względem podatkowym.

* * *

Mamy nadzieję, że powyższe informacje okażą się pomocne. Informacje te nie stanowią opinii prawnej ani porady. W celu uzyskania pełnych informacji lub porady prawnej prosimy o kontakt.

Kontakt w SALANS:**Salans**

Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa

Tel. (22) 242 52 52
Fax. (22) 242 52 42

Karina Furga
email: kfurga@salans.com

Kontakt w KSP:**Krupa Srokosz Patryas sp. k.**

ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

Tel. (32) 731 68 50
Fax. (32) 731 68 51

Magdalena Patryas
email: magdalena.patryas@ksplegal.pl