

3/2009

Mamy przyjemność przedstawić Państwu kolejne wydanie Tax Press Review, w którym opisujemy wybrane orzeczenia i interpretacje podatkowe, które ukazały się lub zostały opublikowane w marcu 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

- ❖ **NSA w wyroku z dnia 23 marca 2009 r. (IFPS 6/08) orzekł, iż firma, która nieodpłatnie przekazuje towary na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, nie nalicza VAT, nawet gdy przy ich nabyciu go odliczyła.**

Jest to kolejny korzystny dla podatników wyrok dotyczący kwestii opodatkowania VAT nieodpłatnego przekazania towarów na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Jako że wyrok wydany został przez sąd w rozszerzonym siedmioosobowym składzie, powinien on definitywnie zakończyć spory podatników z fiskusem. Wątpliwości powstały na gruncie nieprawidłowej implementacji przez Polskę regulacji wspólnotowych. Zgodnie z przepisami wspólnotowymi każde nieodpłatne przekazanie towarów, także to dokonywane na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem podlega opodatkowaniu VAT. Art. 7 ust. 2 ustawy o VAT jednoznacznie wskazuje natomiast, iż opodatkowaniu podlega wyłącznie nieodpłatne przekazanie towarów na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Organy podatkowe powołują się jednak na brzmienie art. 7 ust. 3 ustawy o VAT, który wskazuje iż do drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek nie stosuje się zasady, że nieodpłatne przekazanie na cele niezwiązane z prowadzonym przedsiębiorstwem podlega VAT. Zdaniem organów podatkowych brzmienie art. 7 ust. 3 ustawy o VAT pozwala, zgodnie z zasadami wykładni celowościowej, na pominięcie literalnego brzmienia art. 7 ust. 2 ustawy o VAT oraz odwołanie się do

dyrektywy w sprawie VAT. W konsekwencji, zgodnie z przepisami wspólnotowymi opodatkowane zostają wszelkie nieodpłatne przekazania. NSA nie zgodził się z argumentacją organu podatkowego. NSA podkreślił, że zastosowanie literalnej wykładni wymienionych przepisów nie prowadzi do sprzeczności, bowiem można sobie wyobrazić, że materiały reklamowe czy prezenty małej wartości przekazywane są na cele inne niż związane z działalnością. NSA uznał, że w tym wypadku polskie przepisy po prostu nie realizują celów prawa UE. Odwoływanie się przez organy podatkowe do prowspólnotowej wykładni celowościowej jest więc niedopuszczalne. Podkreślił, że implementacja prawa wspólnotowego nie może naruszać art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym m.in. nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następuje w drodze ustawy, co oznacza, że przedmiot opodatkowania musi być jasno zdefiniowany w ustawie o VAT. Należy podkreślić, iż zgodnie z ugruntowaną linią orzeczniczą ETS tylko jednostki mają prawo powoływać się na bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne przepisy dyrektywy, w przypadku gdy norma prawa krajowego godząca w ich interesy jest sprzeczna z dyrektywą, lub implementacja dyrektywy w ogóle nie nastąpiła. Natomiast władze krajowe nie mogą powoływać się na przepisy dyrektywy w sytuacji gdy nie została ona prawidłowo implementowana do krajowego porządku prawnego.

- ❖ **NSA w wyroku z dnia 25 lutego 2009 r. (IFSK 1770/07) stwierdził, iż organy podatkowe nie mogą uzależniać prawa do**



**odliczenia podatku naliczonego od zarejestrowania wystawcy faktury w charakterze podatnika VAT.**

Izba Skarbowa pozbawiła podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego uznając, iż osoba nie zarejestrowana na potrzeby VAT nie jest uprawniona do wystawiania faktur. Swoje stanowisko bazowała na art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a ustawy o VAT, zgodnie z którym prawo do obniżenia podatku naliczonego nie przysługuje w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami wystawionymi przez podmiot nieuprawniony do wystawiania faktur. Sąd pierwszej instancji stwierdził, iż przepisy wspólnotowe nie uzależniają prawa do odliczenia podatku od faktu zarejestrowania podmiotu wystawiającego fakturę w charakterze podatnika VAT. Ponadto brak rejestracji nie powoduje utraty statusu podatnika VAT. NSA uznał, iż o możliwości odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury, decyduje fakt posiadania przez wystawcę faktury statusu podatnika VAT, o posiadaniu którego nie przesądza fakt rejestracji na potrzeby VAT, lecz obiektywne zachowanie się wystawcy. Jeśli jest to podmiot istniejący, wykonujący czynności opodatkowane w związku z którymi wystawia faktury, to nabywca towarów i usług ma pełne prawo do odliczenia podatku wynikającego z takiej faktury.

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 lutego 2009 r. (III SA/Wa 3363/08) orzekł, iż podejmowane przez dwóch przedsiębiorców wspólne działania marketingowe, których celem jest zachęcenie ich klientów do zakupu towarów u jednego z nich, przy wykorzystaniu funduszy drugiego, nie mogą być traktowane jako wzajemne świadczenia powodujące obowiązek zapłaty VAT.**

Spółka podjęła współpracę marketingową ze swoim partnerem polegającą na wzajemnym promowaniu swoich usług. Partner zobowiązał się do udzielania rabatu klientom płacącym za pomocą kart płatniczych wydawanych przez spółkę. Spółka przygotowuje natomiast na własny koszt materiały reklamowe programu partnerskiego, w których wykorzystuje nazwę, znak towarowy partnera, jak również informacje marketingowe oraz jego dane adresowe. Organy podatkowe uznały, iż zawarta umowa ma charakter quasi-barterowy, w związku z czym powoduje obowiązek zapłaty VAT. Sąd I instancji podzielił zdanie organów podatkowych podkreślając, iż o istnieniu świadczenia można mówić, gdy istnieje jego odbiorca, czyli osoba uzyskująca korzyść z jego spełnienia. Kolejną cechą czynności opodatkowanych jest ich odpłatność, którą w przedmiotowej sprawie było świadczenie wzajemne. NSA (I FSK 291/08) uchylił wyrok WSA wskazując, iż wspólna akcja promocyjna nie miała charakteru usługi. Ma ona na celu zwiększenie sprzedaży własnych produktów a jej skuteczność jest niepewna, gdyż nie jest zależna od drugiego partnera lecz od klientów. Omawiany wyrok został wydany przez WSA zgodnie z wytycznymi NSA.

- ❖ **ETS w wyroku z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie Athesia Druck (C-1/08) wskazał w jakich sytuacjach VAT z tytułu świadczenia niektórych usług może być rozliczany w kraju, w którym usługobiorca faktycznie z nich korzysta.**

Trybunał wskazał, iż, co do zasady, dla niektórych usług o charakterze niematerialnym gdy usługobiorca ma siedzibę poza terytorium Wspólnot Europejskich miejscem świadczenia jest siedziba usługobiorcy (w opisywanej sprawie były to usługi reklamowe). Jednak na zasadzie wyjątku państwa członkowskie mogą ustalić miejsce świadczenia usług na terytorium państwa członkowskiego, na



którego obszarze usługi są przez usługobiorcę faktycznie wykorzystywane. ETS uznał, iż w przypadku usług reklamowych, faktyczne wykorzystywanie oznacza rozpowszechnianie przekazu reklamowego na obszarze konkretnego państwa członkowskiego.

❖ **WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 23 marca 2009 r. (I SA/Rz 728/08) potwierdził możliwość refakturowania przez podatników usług, niezależnie od ich charakteru ani posiadanych uprawnień do ich dokonania.**

Organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do zwrotu naliczonego podatku VAT. W ich ocenie nie wykonał on w wymaganym okresie czynności opodatkowanych - za takie nie można bowiem uznać refakturowania usługi notarialnej. Spółka nie zgodziła się z tym twierdzeniem, wskazując iż dokonała ona czynności podlegającej opodatkowaniu, bowiem działając we własnym imieniu, ale na rzecz najemcy, świadczyła usługę przy pomocy osoby trzeciej – notariusza. Udokumentowaniem tej czynności była refaktura. Organy skarbowe uznały jednak, że nie zostały spełnione przyjęte w praktyce wymogi refakturowania usług, w tym warunek, że z usługi będącej przedmiotem refakturowania nie może korzystać podmiot, na który wystawiana jest faktura pierwotna, lecz wyłącznie jej finalny nabywca. WSA uznał stanowisko organów podatkowych za nieuzasadnione i potwierdził, że regulacje ustawy o VAT nie definiują pojęcia „refakturowanie”, jednak praktyka tego typu jest powszechna. Podkreślił, że żaden przepis wspólnotowy ani krajowy nie uzależnia możliwości refakturowania usług od posiadania uprawnień do ich wykonywania, zatem przedmiotem refakturowania mogą być także usługi notarialne. W tym względzie istnieje możliwość bezpośredniego

stosowania przepisu art. 28 dyrektywy 2006/112/WE wobec braku jego implementacji w prawie polskim. Reguluje on sytuacje, w których podatnik, działając we własnym imieniu zawiera umowę, na podstawie której zobowiązuje się do zrealizowania określonego świadczenia, jednak faktycznie świadczenie to realizowane jest przez podmiot trzeci. W takim przypadku uznaje się, że dla celów podatku od wartości dodanej zleceniobiorca sam nabył usługę od faktycznego wykonawcy, a następnie wyświadczył usługę zleceniodawcy. Oznacza to, że transakcje polegające na odsprzedaży w imieniu własnym usług wykonanych przez podmiot trzeci podlegają opodatkowaniu tak jak usługi świadczone przez podatnika. Jedynym wymogiem jest, aby podatnik biorący udział w świadczeniu usług działał we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej. W konsekwencji podatnikowi przysługuje prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy jedyną czynnością opodatkowaną wykonaną w danym okresie rozliczeniowym jest refakturowanie usług.

### Podatek CIT

❖ **NSA w wyroku z dnia 19 lutego 2009 r. (II FSK 1619/07) orzekł, iż przedsiębiorcy którzy wypłacają opłaty z tytułu udzielonych im przez spółki cypryjskie poręczeń lub gwarancji, są zobowiązani do pobierania z tytułu dokonywania tych wypłat zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatek u źródła).**

Na podstawie umowy poręczenia spółka cypryjska zobowiązała się do zabezpieczenia kredytu zaciągniętego przez polską spółkę. Z tytułu poręczenia płatności wynikających z tej umowy poręczyciel był zobowiązany wypłacać kwoty z niej wynikające na każde żądanie



beneficjenta. W zamian dłużnik miał wnosić na rzecz poręczyciela opłatę w wysokości 0,1% kwoty poręczenia za każdy miesiąc. Urząd Kontroli Skarbowej uznał, iż art. 14 ust. 4 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Cyprem i Polską przy określeniu pojęcia odsetek odsyła do art. 21 ust. 1 ustawy o CIT. Według organu przepis ten zrównuje odsetki z innego rodzaju dochodami enumeratywnie w nim wymienionymi, a więc i z przychodami z tytułu świadczeń, poręczeń i gwarancji. W związku z powyższym polska spółka powinna była pobrać zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 20% wypłaconych kwot. NSA podzielił stanowisko organów podatkowych i orzekł, że skoro art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2a ustawy o CIT zrównuje w skutkach podatkowych dochód z odsetek z umowy pożyczki z opłatami z umowy poręczenia w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 umowy polsko-cypryjskiej, to opłata za poręczenie stanowi dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem u źródła.

- ❖ **NSA w wyroku z dnia 5 lutego 2009 r. (II FSK 1583/07) stwierdził, iż na spłacie w polskich złotych kredytu zaciągniętego w walucie obcej nie powstają różnice kursowe.**

Bank udzielił spółce kredytu w jenach japońskich, którego spłata miała nastąpić w polskich złotych. Następnie kredyt przewalutowano na dolary amerykańskie i uzgodniono, iż kredyt będzie spłacany w dolarach. Organy podatkowe zakwestionowały wykazywanie różnic kursowych na spłacie kredytu sprzed przewalutowania, wskazując, iż różnice kursowe powstają wyłącznie w razie spłaty kredytu w walucie obcej. Sądy obu instancji podzieliły zdanie organów podatkowych. NSA wskazał, iż z istoty różnic kursowych wynika, iż w sytuacji spłaty kredytu powstają one tylko wtedy, gdy

kredyt był zaciągnięty i jest spłacany w tej samej walucie obcej.

- ❖ **NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2009 r. (II FSK 1754/07) orzekł, iż aby odpisać wierzytelności jako nieściągalną, nieściągalność każdej wierzytelności należy udokumentować oddzielnie, nawet jeśli przysługują wobec jednego dłużnika, a nieściągalność jednej z nich została prawidłowo stwierdzona.**

Bank zwrócił się do organów podatkowych z pytaniem, czy w sytuacji, kiedy wobec tego samego dłużnika bank posiada kilka wymagalnych wierzytelności, można uznać za spełnione przesłanki udokumentowania ich nieściągalności jeśli udokumentowana została nieściągalność tylko jednej z nich. Organy podatkowe oraz WSA uznały, że należy udokumentować każdą wierzytelność oddzielnie i wskazały, iż aby nieściągalność danej wierzytelności uznać za udokumentowaną należy podjąć wszelkie czynności prowadzące do jej wyegzekwowania. Podkreślono również, iż kredyty tej samej osoby mogą być poręczane przez różne osoby, oraz iż inny może być termin spłaty poszczególnych zobowiązań, co może powodować zmianę okoliczności majątkowych dłużnika. NSA podzielił stanowisko sądu I instancji i oddalił skargę kasacyjną banku.

## Podatek PIT

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17 lutego 2009 r. (III SA/Wa 2926/08) potwierdził, iż wniesienie aportu do spółki osobowej nie podlega opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.**

Organy podatkowe uznały, iż wniesienie akcji do spółki osobowej jako aportu powoduje



powstanie opodatkowanego przychodu. Dochodzi bowiem do zmiany właściciela, a wnoszący aport otrzymuje w zamian wkład w spółce osobowej o określonej wartości. Zdaniem organów podatkowych dochodzi więc do odpłatnego zbycia akcji, a do uzyskanego przychodu należy stosować przepisy o przychodach z kapitałów pieniężnych, mimo że mówią one jedynie o odpłatnym zbyciu udziałów w spółkach mających osobowość prawną, nie zaś w spółkach osobowych. Jednak WSA uznał powyższe stanowisko za nieprawidłowe. W ocenie WSA opisana czynność nie ma charakteru odpłatnego, ponieważ "odpłatny" to „taki za który się płaci, wymagający zapłacenia, wymagający zwrotu kosztów”, zaś wartość wkładu często nie przekłada się na wartość otrzymywanego udziału. Wspólnicy mogą w umowie spółki podzielić zysk dowolnie, a nie według wartości wkładów. WSA wskazał na art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, który nie przewiduje opodatkowania aportów do spółek osobowych, a jedynie do spółek kapitałowych. Stwierdził także, że w omawianej sytuacji nie ma możliwości ustalenia przychodu. W wyniku wniesienia wkładu do spółki osobowej wnoszący uzyskuje jedynie prawo do udziału w jej zyskach, nie otrzymując na dzień aportu żadnego dającego się wycenić prawa majątkowego. W efekcie niemożliwe jest oszacowanie dochodu uzyskiwanego przez wspólników spółek osobowych z tytułu wniesienia do nich wkładu niepieniężnego.

- ❖ **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 9 marca 2009 r. (IPPP1/443-1864/08-4/SM) stwierdził, iż zapłacone przez spółkę ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej dotyczące osób działających w jej imieniu nie**

**powoduje powstania po ich stronie przychodu podatkowego.**

Pytanie spółki dotyczyło konsekwencji zawarcia umowy ubezpieczenia od roszczeń z tytułu odpowiedzialności cywilnej członków jej organów. Składka ustalana będzie w kwocie ryczałtowej – nie będzie podzielona na konkretne osoby czy zakresy ubezpieczenia. Umowa ubezpieczenia nie wskazuje imiennie osób objętych ubezpieczeniem, co więcej, do wypłaty odszkodowania nie będzie konieczne przypisanie odpowiedzialności konkretnej osobie. Izba stwierdziła, iż warunkiem koniecznym do powstania przychodu podatkowego z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia jest jego otrzymanie lub postawienie do dyspozycji podatnika. Izba wskazała, iż krąg osób ubezpieczonych nie jest precyzyjnie wskazany, gdyż może podlegać zmianom w trakcie trwania umowy. Nie ma to wpływu na wysokości składki płaconej przez spółkę. Jest to spowodowane tym, iż osoby ubezpieczone nie zostały z góry określone w umowie co pozwalałoby na ich jednoznaczną identyfikację. W związku z powyższym nie jest możliwe ustalenie przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnych świadczeń, gdyż nie jest możliwe przyporządkowanie poszczególnym ubezpieczonym składek opłacanych przez spółkę.

- ❖ **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 26 stycznia 2009 r. (IPPB2/415-1517/08-2/AK) stwierdził, iż przedsiębiorca pokrywający koszty dojazdu pracowników do miejsca pracy powinien doliczyć wartość tego świadczenia do przychodu pracownika i pobrać z tego tytułu zaliczkę na PIT.**

W związku ze zmianą siedziby firmy, celem zatrzymania doświadczonych pracowników, spółka postanowiła zorganizować nieodpłatny dowóz pracowników do i z miejsca pracy. Spółka wskazała, iż przewoźnik otrzymuje



wynagrodzenie ustalone jako iloczyn przejechanych kilometrów i ustalonej w umowie stawki za jeden kilometr. Spółka podkreśliła, iż nie można ustalić ilu pracowników korzysta każdorazowo z transportu, a zatem nie można ustalić jaka jest wartość świadczenia otrzymywanego nieodpłatnie przez poszczególnych pracowników. Powoduje to zdaniem spółki, iż po stronie pracowników nie powstaje przychód podatkowy. Jednak organ podatkowy zajął odmienne stanowisko. Uznał, iż pracodawca ma możliwość przypisania wartości usługi transportowej konkretnej osobie, bowiem usługę wykupuje dla określonego kręgu pracowników. Wskazał również, iż o powstaniu obowiązku podatkowego decyduje sam fakt otrzymania możliwości skorzystania z zapewnionej przez pracodawcę usługi.

- ❖ **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 11 lutego 2009 r. (IPPB1/415-1304/08-2/AG) wyjaśnił, iż odsetki wypłacone przez spółkę jawną wspólnikowi z tytułu udzielonej przez niego pożyczki nie mogą być przez niego traktowane jako koszty uzyskania przychodu.**

Wspólniczka spółki jawnej planowała udzielić spółce pożyczkę oprocentowaną na warunkach rynkowych. Zwróciła się więc z pytaniem czy dla wszystkich wspólników spółki wypłacone z tytułu pożyczki odsetki będą stanowiły koszty uzyskania przychodu. Organ podatkowy podkreślił, iż zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów. Formą własnego kapitału jest pożyczka udzielona spółce jawnej, w której podatnik jest wspólnikiem. Wspólnik pożyczka sam sobie

w części w jakiej ma udział w zyskach spółki. Dlatego nie może on zaliczyć wypłaconych mu odsetek do kosztów uzyskania przychodów. Są do tego natomiast uprawnieni pozostali wspólnicy. Mogą zaliczyć wartość wypłaconych odsetek do kosztów uzyskania przychodów w takiej proporcji, w jakiej uczestniczą w zyskach spółki.

### Podatek od nieruchomości

- ❖ **Zgodnie z wyrokiem WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2009 r. (I SA/Kr 1458/08) kabel telekomunikacyjny jest częścią składową budowli, w związku z czym jego wartość należy doliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.**

Spółka złożyła korektę deklaracji od podatku od nieruchomości argumentując, iż kabel telekomunikacyjny nie jest częścią składową budowli jaką jest infrastruktura telekomunikacyjna, w związku z czym jego wartość nie powinna być wliczana do podstawy opodatkowania podatku od nieruchomości. Organy podatkowe określając wysokość zobowiązania podatkowego uwzględniły wartość linii telekomunikacyjnej. WSA oddalił jednak skargę spółki podkreślając, iż kabel jest nierozdzielnie związany z budowlami telekomunikacyjnymi, a zatem stanowi ich część składową. W konsekwencji wartość kabla powinna zostać doliczona do wartości budowli wyznaczającej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

\* \* \*

*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](mailto: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](mailto:magdalena.patryas@ksplegal.pl)