

4/2009

Mamy przyjemność przedstawić Państwu kolejne wydanie Tax Press Review, w którym opisujemy wybrane orzeczenia i interpretacje podatkowe, które ukazały się lub zostały opublikowane w kwietniu bieżącego roku. 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 Warszawie w wyroku z 8 kwietnia 2009 r. (III SA/Wa 3463/08) wskazał, że wprowadzoną do obrotu pod wpływem błędu fakturę VAT należy skorygować. Nie można jej natomiast anulować, gdyż przepisy przewidują możliwość skorygowania faktury VAT, a nie jej anulowania.** Podatnik pod wpływem błędu wystawił i wysłał do kontrahenta fakturę VAT, która dotyczyła zdarzenia udokumentowanego uprzednio wystawioną fakturą. Po wykryciu błędu omyłkowo wystawiona faktura została skorygowana. Organy podatkowe stanęły jednak na stanowisku, że w przypadku braku sprzedaży prawidłowym postępowaniem byłoby anulowanie faktury. Ponadto, organy podatkowe wskazały, że skoro odbiorca błędnej faktury VAT nie dokonał odliczenia wykazanego na niej podatku, to tym samym faktura ta nie weszła do obrotu prawnego. Rację podatnikowi przyznał jednak WSA, który podkreślił, że w przedmiotowym przypadku nie można było anulować faktury VAT, gdyż została ona wprowadzona do obrotu prawnego, tj. opuściła siedzibę podatnika. Możliwość anulowania faktury przysługiwałaby podatnikowi w przypadku, gdyby faktura nie została wysłana.
- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z 15 kwietnia 2009 r. (III SA/Wa 3371/08) orzekł, że cel marketingowy pozostaje w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem, a zatem Spółka przeka-**

zując nieodpłatnie towary w ramach działań marketingowych dokonuje czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT.

Spółka prowadząca działalność w zakresie produkcji i dystrybucji artykułów spożywczych w celu zwiększenia obrotów z tytułu sprzedaży towarów, podejmuje działania o charakterze marketingowym, w ramach których przekazuje nieodpłatnie potencjalnym nabywcom wyprodukowane lub dystrybuowane towary. Spółka wystąpiła do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z wnioskiem o interpretację przepisów podatkowych w zakresie opodatkowania takich przekazania podatkiem VAT. Dyrektor uznał, że art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym dostawą towarów jest również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od tych czynności dotyczy nieodpłatnego przekazania towarów bez wynagrodzenia na cele zarówno związane jak i niezwiązane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Przeciwnie twierdzenie oznaczałoby, że ustawodawca w art. 7 ust. 3 (dotyczącym przekazania drukowanych materiałów reklamowych, próbek, prezentów o małej wartości) wyłączył z opodatkowania czynności, które i tak nie podlegają opodatkowaniu. WSA nie podzielił opinii organu podatkowego wskazując, że w przypadku gdy Spółka przekazywała towary na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem i przysługiwało jej



prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie może być mowy o dostawie towarów, a takie przekazanie nie podlegają opodatkowaniu VAT.

- ❖ **WSA w Krakowie w wyroku z 3 kwietnia 2009 r. (I SA/Kr 147/09) stwierdził, że prawo do odliczenia podatku VAT od zakupu paliwa przysługuje w stosunku do wszystkich samochodów. Jedynym ograniczeniem jest wykazanie przez podatnika związku z działalnością opodatkowaną podatkiem VAT.**

Spółka w 2005 r. zawarła umowę leasingu samochodu. Od rat leasingowych oraz nabywanego paliwa odliczała podatek VAT. Wskutek niekorzystnej zmiany przepisów w sierpniu 2005 r. spółka utraciła jednak prawo do odliczenia podatku VAT od paliwa. Spółka wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o interpretację przepisów ustawy o podatku VAT dotyczących zakresu i ograniczeń w odliczaniu podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego na podstawie umowy leasingu. Po niekorzystnych decyzjach organów podatkowych, spółka złożyła skargę do WSA w Krakowie, który z kolei skierował pytanie prejudycjalne do ETS. Trybunał uznał, że Polska naruszyła tzw. klauzulę stałości, zgodnie z którą nowy kraj członkowski może po akcesji do Unii Europejskiej zachować tylko te ograniczenia w zakresie prawa do odliczenia VAT, które obowiązywały przed akcesją. Tymczasem, jak wskazał Trybunał, Polska dwa razy po wejściu do Unii Europejskiej zmieniała przepisy, ograniczając prawo do odliczenia VAT

przez przedsiębiorców (1 maja 2004 r. oraz 22 sierpnia 2005 r.). WSA odwołując się do wyroku ETS wskazał, że wprowadzone po 30 kwietnia 2004 r. ograniczenia są sprzeczne z prawem wspólnotowym. Ponadto, Sąd orzekł, iż nie jest możliwa taka wykładnia przepisów podatkowych, która pozwoliłaby na zachowanie ograniczeń obowiązujących przed 1 maja 2004 r. W konsekwencji, prawo do odliczenia podatku VAT od zakupu paliwa przysługuje stosunku do każdego samochodu, o ile jest on wykorzystywany do czynności opodatkowanych VAT.

- ❖ **WSA w Rzeszowie w wyroku z 23 marca 2009 r. (I SA/Rz 728/08) orzekł, że nie można różnicować uprawnień podatników do refakturowania usług w zależności od tego, o jaką usługę chodzi. Ponadto, jak stwierdził Sąd, żaden przepis wspólnotowy ani krajowy nie uzależnia możliwości refakturowania usług od posiadania uprawnień do ich wykonywania.**

Wyrok zapadł na tle stanu faktycznego, w którym spółka cywilna refakturowała usługę notarialną na rzecz najemcy. Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał, że spółka nie wykonała w danym okresie czynności opodatkowanych VAT. W ocenie Naczelnika nie został spełniony najistotniejszy warunek refakturowania usług polegający na tym, że z usługi będącej przedmiotem refakturowania nie może wystąpić podmiot, na rzecz którego wystawiana jest faktura pierwotna, lecz wyłącznie jej finalny nabywca. Argumentację Naczelnika podzielił Dyrektor Izby Skarbowej. Rację



spółce przyznał jednak WSA, w ocenie którego skoro w orzecznictwie dopuszcza się możliwość refakturowania usług, które co do zasady mogą być świadczone przez podmioty uprawnione, to brak jest przeszkód, aby przedmiotem refakturowania były usługi notarialne. Ponadto Sąd wskazał, że w związku z brakiem implementacji w prawie polskim art. 28 Dyrektywy VAT 2006/112/WE, przepis ten może być bezpośrednio stosowany przez podatników. W rezultacie transakcje polegające na „odsprzedaży” w imieniu własnym usług wykonanych przez podmiot trzeci podlegają opodatkowaniu tak samo jak usługi świadczone przez podatnika. Omawiany przepis wymaga, aby podatnik biorący udział w świadczeniu usług działał we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, co niewątpliwie miało miejsce w przedmiotowym przypadku.

- ❖ **NSA w wyroku z 13 marca 2009 r. (IFSK 1955/07) orzekł, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się stosowaniu sankcji administracyjnej w celu zdyscyplinowania podatników w zakresie wykonywania obowiązków ewidencyjno-rozliczeniowych.**

Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał decyzję określającą spółce cywilnej zobowiązania podatkowe w podatku VAT za miesiące styczeń-grudzień 2005 oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe za wskazany okres. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał decyzję w mocy. Podatnik zaskarżył decyzje organów podatkowych do WSA wskazując, że przepisy ustawy o VAT przewidujące możliwość nałożenia na podatnika

dodatkowego zobowiązania podatkowego są niezgodne z prawem wspólnotowym. WSA podzielił opinię podatnika wskazując, że zgodnie z art. 27 VI Dyrektywy VAT państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia środków specjalnych, stanowiących wyjątek od zasad wyrażonych w Dyrektywie, jednak ich wprowadzenie jest uzależnione od poinformowania o zamiarze wprowadzenia środków specjalnych Komisji Europejskiej oraz innych państw członkowskich. Nieprzeprowadzenie przez Polskę koniecznej procedury związanej z notyfikacją wprowadzenia środka specjalnego nie pozwala na stosowanie przewidzianego w polskiej ustawie o VAT dodatkowego zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 109 ust. 4 – 8 ustawy o VAT. Odmienne stanowisko wyraził jednak NSA wskazując, że Sąd I instancji błędnie zinterpretował art. 109 ust. 4 ustawy o VAT, gdyż przepis ten wprowadza sankcję administracyjną, nie zaś środek specjalny. W konsekwencji dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie musi być wprowadzane w trybie przewidzianym w art. 27 VI Dyrektywy.

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z 9 marca 2009 r. (III SA/Wa 2866/08) uznał, że podatnik VAT jest uprawniony do obniżenia obrotu z tytułu udzielonego rabatu również na podstawie noty obciążeniowej.**

Spółka będąca dystrybutorem oraz dostawcą sprzętu AGD zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem, czy ma prawo zmniejszyć osiągnięty obrót za dany okres rozliczeniowy o rabaty udokumentowane w innej formie niż



fakturą korygującą. Organ podatkowy udzielił na tak zadane pytanie odpowiedzi negatywnej podkreślając, że wypłacane przez spółkę premie pieniężne za podjęcie przez kontrahentów różnego rodzaju działań mających na celu zwiększenie sprzedaży, stanowią wynagrodzenie z tytułu świadczonej przez kontrahentów usługi, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług i powinny zostać udokumentowane fakturą VAT na podstawie art. 106 ustawy o VAT. Odmienne stanowisko zaprezentował jednak WSA uznając, że obniżenie obrotu o udzielone rabaty może być dokonywane również na podstawie innego dokumentu niż faktura korygująca. Wniosek taki wynika zdaniem Sądu z wykładni gramatycznej art. 29 ust. 4 ustawy o VAT obowiązującej do końca listopada 2008 r., w myśl którego obrót może być zmniejszony o kwoty wynikające z dokumentów potwierdzających udzielone rabaty albo o kwoty wykazane na fakturach korygujących. Brak jest zatem przeciwskazań do dokumentowania korekty obrotu dokumentami innymi niż faktury korygujące, gdyż ustawodawca nie sprecyzował, w jakiej formie i w jaki sposób należy dokumentować udzielone rabaty.

- ❖ **WSA w Krakowie w wyroku z 2 kwietnia 2009 r. (I SA/Kr 1436/08) uznał, że wydatki związane bezpośrednio z podwyższeniem kapitału poprzez emisję akcji są kosztami uzyskania przychodu dającymi prawo do odzyskania różnicy między podatkiem należnym a naliczonym.**

Spółka zwróciła się do organu podatkowego z wnioskiem o interpretację przepisów podatkowych w zakresie możliwości odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wydatki związane z emisją akcji. Organ podatkowy zakwestionował prawo spółki do odliczenia podatku wskazując, że prawo do odliczenia podatku przysługuje wyłącznie podatnikowi VAT i dotyczy podatku naliczonego wynikającego z zakupów towarów i usług dotyczących czynności opodatkowanych. Ponadto, organ podatkowy odwołał się do art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym przed 1 grudnia 2008 r.), z którego wynika, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. W związku z tym, że w ocenie organu wydatki na emisję akcji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, spółce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych w związku z emisją akcji. Odmienne orzekł jednak Sąd I instancji, który podkreślił, że wydatki związane z emisją akcji stanowią koszty uzyskania przychodów, a spółce przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu tych wydatków.

Podatek CIT

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z 16 kwietnia 2009 r. (I SA/Kr 214/09) uznał, że spółka może zaliczyć do kosztów**



uzyskania przychodów odsetki od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy wspólnikowi.

Spółka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem czy wydatki poniesione przez spółkę na spłatę odsetek od kredytu zaciągniętego na wypłatę dywidendy jednemu ze wspólników wypełniają dyspozycję art. 15 ust. 1 ustawy o CIT i jako koszty pośrednie stanowią koszty uzyskania przychodu. Organ podatkowy zakwestionował możliwość zaliczenia przedmiotowych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Spółka zaskarżyła wydaną interpretację do WSA argumentując, że zaciągnięty kredyt miał służyć zapewnieniu płynności finansowej oraz rozwojowi gospodarczemu spółki, a w konsekwencji wydatki na spłatę odsetek od kredytu stanowią koszty uzyskania przychodów. Ponadto, skarżąca podniosła, że wydatek na spłatę odsetek nie mieści się w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. WSA przyznała rację skarżącej spółce wskazując, że przedmiotowe wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów spółki.

- ❖ **WSA w Warszawie w wyroku z 2 marca 2009 r. (III SA/Wa 40/09) orzekł, że należności uzyskanych za udzielenie licencji na programy komputerowe nie można zaliczyć do należności licencyjnych, o których mowa w art. 12 modelowej konwencji OECD.**

Spółka nabywała poza granicami kraju sprzęt komputerowy wraz z oprogramowaniem, które następnie odsprzedawała. W zamian za wnoszone opłaty nabywcy

otrzymywali licencje na programy komputerowe. Spółka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem czy program komputerowy należy uznać za dzieło literackie bądź naukowe, a opłaty ponoszone za udzielenie licencji na programy komputerowe jako należności licencyjne w rozumieniu art. 12 modelowej konwencji OECD. Organ podatkowy stwierdził, że uzyskane przez spółkę należności z tytułu udzielenia licencji na programy komputerowe należy uznać za należności licencyjne, o których mowa w Konwencji. Ze stanowiskiem organu podatkowego nie zgodził się Sąd I instancji podkreślając, że co prawda w komentarzu do Konwencji znajduje się zalecenie, aby traktować programy komputerowe jako dzieła literackie, ale wyłącznie w przypadkach, gdy pozwala na to prawo wewnętrzne. Jak wskazał Sąd, polskie przepisy nie przewidują jednak takiej możliwości. Zgodnie bowiem z ustawą o prawie autorskim i prawach pokrewnych programy komputerowe stanowią odrębny od dzieł literackich czy naukowych przedmiot ochrony praw autorskich.

Pozostałe informacje

- ❖ **Minister Finansów w ogólnej interpretacji wydanej w dniu 31 marca 2009 r. (AE6/033/13/IRZ/09/1772) stwierdził, że podmiot posiadający koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej, który nabywa energię elektryczną i zużywa ją na własne potrzeby staje się nabywcą końcowym w rozumieniu nowej ustawy o podatku akcyzowym.**



Minister Finansów wskazał, że art. 2 pkt 19 nowej ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym nabywcą końcowym jest podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót tą energią w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo energetyczne należy interpretować z uwzględnieniem wykładni celowościowej. Minister przytoczył uzasadnienie do projektu ustawy o podatku akcyzowym, w którym wskazano, że nabywcą końcowym jest podmiot, który nie będzie zajmował się obrotem energią elektryczną, lecz ją zużyje. W ocenie Ministra, w zakresie w jakim podmiot posiadający koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej dokupuje energię i zużywa ją na własne potrzeby, staje się nabywcą końcowym. W sytuacji takiej zastosowanie znajdzie art. 9 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym, zgodnie z którym przedmiotem opodatkowania jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju. Podatnikiem podatku akcyzowego jest podmiot, który sprzedaje energię elektryczną nabywcy końcowemu.

- ❖ **NSA w wyroku z 19 marca 2009 r. (II FSK 1827/07) orzekł, że w przypadku gdy organ podatkowy nie zwróci podatnikowi nadpłaty w ustawowym terminie, zaliczając następnie nadpłatę na poczet zaległości podatkowych jest zobowiązany do dodania do kwoty nadpłaty oprocentowania przysługującego od dnia złożenia deklaracji do dnia zaliczenia nadpłaty**

na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych.

Podatnik złożył 28 kwietnia 2006 r. zeznanie roczne za 2005 r., wykazując w nim nadpłatę podatku dochodowego. Wykazana kwota nadpłaty nie została podatnikowi zwrócona w trzymiesięcznym terminie. Pod koniec lipca 2006 r. organ podatkowy określił podatnikowi zaległość w podatku dochodowym za 2001 r. Na poczet zaległości organ podatkowy zaliczył nadpłatę za 2005 r. Postanowienie o rozliczeniu nadpłaty zostało wydane pod koniec sierpnia 2006 r. Podatnik wniósł skargę do Sądu I instancji na decyzje organów podatkowych wskazując, że zeznanie roczne zostało złożone w terminie, a trzymiesięczny termin na dokonanie zwrotu nadpłaty minął z końcem lipca 2006 r. WSA orzekł, że ze względu na niedokonanie zwrotu nadpłaty w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia deklaracji podatkowej organ podatkowy przed zaliczeniem nadpłaty na poczet zaległości podatkowych powinien dodać do kwoty nadpłaty jej oprocentowanie przysługujące od dnia złożenia deklaracji do dnia zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych. Stanowisko zaprezentowane przez Sąd I instancji podzielił NSA.

* * *

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-Dąbrowska
email: kfurga-dabrowska@salans.com

Kontakt 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