

Kolegium redakcyjne:

Beata Chanowska-Dymłang
(z-ca redaktora naczelnego)

Bogusław Gruszczyński
(sędzia NSA)

dr Renata Hayder
(Ernst & Young)

dr Piotr Karwat
(Katedra Prawa
Finansowego,
Uniwersytet Warszawski)

doc. dr Witold Konieczny
(redaktor naczelny)

Roman Kruszewski

Jerzy Martini
(Baker & McKenzie)

dr Irena Ożóg
(Ożóg i Wspólnicy)

mec. Dorota Szubielska
(Chadbourne & Parke LLP,
Radzikowski, Szubielska
i Wspólnicy)



- **Działalność gospodarcza podmiotu publicznego – na przykładzie Agencji Mienia Wojskowego**
- **Leasing operacyjny samochodu osobowego – wybrane zagadnienia**
- **Aport do spółki osobowej jako czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym**
- **Wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego a Konstytucja**

W DOBIE KRYZYSU

Leasing operacyjny samochodu osobowego – wybrane zagadnienia

Wojciech Maruchin 1

ORDYNACJA PODATKOWA

Konkurencyjność środków prawnych służących weryfikacji decyzji podatkowych (cz. II)

Dariusz Strzelec 6

ORDYNACJA PODATKOWA

Wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego a Konstytucja

Ireneusz Krawczyk 13

FORUM PRAWA I PODATKÓW

Działalność gospodarcza podmiotu publicznego – na przykładzie Agencji Mienia Wojskowego

Elżbieta Kornberger-Sokołowska, Rafał Cieślak 18

ORZECZNICTWO

Przedawnienie nadwyżki podatku

Łukasz Matusiakiewicz 25

Aport do spółki osobowej jako czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym

Anna Pęczyk-Tofel, Marcin Stanisław Tofel 30

Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości 37

Odliczenie VAT – inwestycja wykorzystywana

na cele działalności gospodarczej i cele prywatne 38

INTERPRETACJE

Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem u źródła odsetek przekazywanych przez spółkę

..... 39

Przy realizacji umowy cash-poolingu tylko bank

jest podatnikiem VAT 40

BEZPŁATNY DODATEK DLA CZYTELNIKÓW

Najciekawsze orzeczenia z ostatnich dwóch miesięcy 41

„Oficyna Prawa Polskiego”

Wydawnictwo WiP

ul. Łotewska 9A, 03-918 Warszawa

Numer NIP: 526-19-92-256

Numer KRS: 0000098264

- Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy,

Sąd Gospodarczy XIII Wydział

Gospodarczy Rejestrowy

Wysokość kapitału zakładowego:

200 000 zł.

„Prawo i Podatki”

Rada programowa:

prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

(przewodnicząca)

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

prof. dr hab. Leonard Etel

prof. dr hab. Jolanta Gliniecka

prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

prof. dr hab. Antoni Hanusz

prof. dr hab. Ryszard Mastalski

prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Wydawca:

Mariusz Walczyński

Zespół redakcyjny:

Red. nac. doc. dr Witold Konieczny

e-mail: prawoipodatki@opp.com.pl

Z-ca redaktora naczelnego

Beata Chanowska-Dymang,

Agnieszka Gryczka, Alicja Szewczyk

Stała współpraca:

mec. Małgorzata Staręga-Ruszkowska

Koordinacja produkcji:

Mariusz Jezierski

Grafika na okładce:

Ireneusz Gawliński

Skład i łamanie:

Ireneusz Gawliński

Drukarnia: www.printmax.com.pl

Nakład: 3000 egz.

Informacja dla autorów:

Do przesyłanych materiałów prosimy o dołączenie krótkiej informacji o autorze, wraz z telefonami kontaktowymi. Sugerowana objętość artykułów to 20 tys. znaków (około 10 stron).

„Prawo i Podatki” chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Fragmenty tekstu oznaczone skrótem „red.” pochodzą od redakcji.

Informacje o prenumeracie:

tel. 0 22 429 42 99

faks: 0 22 617 60 10

e-mail: cok@opp.com.pl

Leasing operacyjny samochodu osobowego – wybrane zagadnienia

Wojciech Maruchin

Autor jest doktorem nauk prawnych, doradcą podatkowym działającym pod firmą Dr Wojciech Maruchin Kancelaria Doradztwa Podatkowego.

Przedstawienie problemu

Punkt wyjścia dla rozważań podatkowoprawnych będących przedmiotem niniejszego artykułu stanowią art. 709¹–709¹⁸ Kodeksu cywilnego (dalej: kc)¹⁾. Zgodnie z ich treścią przez umowę leasingu finansujący zobowiązuje się w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać ją korzystającemu do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego.

Analiza przepisów prawnych

[Definiowanie pojęć] Dla potrzeb regulacji dotyczących leasingu używane są pojęcia, których znaczenie zostało ściśle zdefiniowane (zob. tabela):

[Przychody i koszty] Opłaty ustalone w umowie leasingu operacyjnego, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i koszt uzyskania przychodów korzystającego.

W następstwie upływu podstawowego okresu umowy leasingu pojawia się po stronie finansującego jego gotowość do przeniesienia na korzystającego – lub w razie odmowy leasingobiorcy na podmiot trzeci – własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych będących przedmiotem tej umowy. Przychodem finansującego ze sprzedaży tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży. Czasami może pojawić się pułapka wynikająca ze źle skonstruowanej umowy sprzedaży. W przypadku bowiem gdy cena

POJĘCIE	DEFINICJA
Podstawowy okres umowy leasingu:	czas oznaczony, na jaki została zawarta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona.
Normatywny okres amortyzacji (art. 23a pkt 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof) ¹ i art. 17a pkt 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) ² :	w odniesieniu do środków trwałych będzie to okres, w którym odpisy amortyzacyjne, wynikające z zastosowania właściwych stawek amortyzacyjnych, zrównują się z wartością początkową środków trwałych; w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych – minimalny ustawowy okres ich amortyzacji.
Splata wartości początkowej:	faktycznie otrzymana przez finansującego w opłatach ustalonych w umowie leasingu równowartość wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w podstawowym okresie umowy leasingu. Spłaty tej nie koryguje się o kwotę wypłaconą korzystającemu z tytułu przeniesienia przez finansującego na osobę trzecią własności przedmiotu umowy leasingu.
Suma opłat ustalonych w umowie leasingu operacyjnego:	zalicza się do niej także cenę, po której korzystający ma prawo nabyć przedmiot umowy po zakończeniu podstawowego okresu umowy, jeżeli cena ta została określona w umowie leasingu.
Do sumy opłat ustalonych w umowie leasingu operacyjnego nie zalicza się (ponoszenie takich opłat prowadzi do dokonywania ich rozliczenia w leasingu operacyjnym):	a) płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, o ile są one wyodrębnione z opłat leasingowych, b) podatków, w których obowiązek podatkowy ciąży na finansującym z tytułu własności lub posiadania środków trwałych, będących przedmiotem umowy leasingu, oraz składek na ubezpieczenie tych środków trwałych, jeżeli w umowie leasingu zastrzeżono, że korzystający będzie ponosił ciężar tych podatków i składek niezależnie od opłat za używanie, c) kaucji określonej w umowie leasingu wpłaconej finansującemu przez korzystającego.

¹⁾ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93 ze zm.).

sprzedaży – np. leasingowanego samochodu – ustalona przez leasingodawcę i leasingobiorcę będzie niższa od hipotetycznej wartości netto środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej. Natomiast kosztem uzyskania przychodów finansującego przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto²⁾.

Konsekwencje w praktyce

[Hipotetyczna wartość netto – elementem optymalizacji] Optymalizacja rozliczeń w leasingu operacyjnym samochodu osobowego wiąże się z prawidłowym ustaleniem wartości ceny wykupu.

Wykup samochodu będącego przedmiotem umowy leasingu operacyjnego jest odrębną od właściwej umowy leasingu czynnością prawną. Pierwsza z nich kończy się bowiem w sposób nieunikniony po dokonaniu przez leasingobiorcę rozliczeń z leasingodawcą, których przedmiot stanowi zapłata wszystkich rat wynikających z zawartej na wstępie umowy leasingu operacyjnego. W celu zrozumienia sensu tej umowy warto przypomnieć, że zgodnie z art. 23a upodof i art. 17a upodof ustawodawca definiując dla potrzeb prawa podatkowego umowę leasingu, nakazał pod tym pojęciem rozumieć nie tylko umowę zdefiniowaną na podstawie przepisów zawartych w Kodeksie cywilnym, lecz także każdą inną umowę, na mocy której finansujący oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w obydwu ustawach o podatkach dochodowych korzystającemu podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty.

Dla potrzeb rozważań prawnopodatkowych istotna jest także treść art. 23b ust. 1 upodof i art. 17b upodof. Zgodnie z tymi przepisami opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego, jeżeli umowa ta spełnia następujące warunki:

➔ została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne,

albo została zawarta na okres co najmniej 10 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości,

➔ suma ustalonych w niej opłat, pomniejszona o należny VAT, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

[Warunki leasingu operacyjnego] W dniu zawarcia umowy leasingu:

Finansujący nie może korzystać ze zwolnień w podatku dochodowym, zgodnie z art. 6 upodof, przepisami o specjalnych strefach ekonomicznych oraz ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym. W przeciwnym razie do zawartej umowy leasingu stosuje się regulacje przewidziane dla leasingu finansowego.

[Wykup przedmiotu leasingu] Chęć skorzystania przez leasingobiorcę z opcji wykupu prowadzi do konieczności zawarcia przez niego z dotychczasowym leasingodawcą odrębnej (nowej) umowy sprzedaży. W analizowanym przeze mnie przypadku będzie to umowa sprzedaży samochodu osobowego (art. 23c upodof oraz art. 17c upodof zawierają zasady wykupu przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy leasingu).

Zgodnie z art. 23c upodof, w sytuacji gdy po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy, podstawę prawną stanowi odrębna umowa sprzedaży. Mając to na uwadze, należy pamiętać, że przychodem ze sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży.

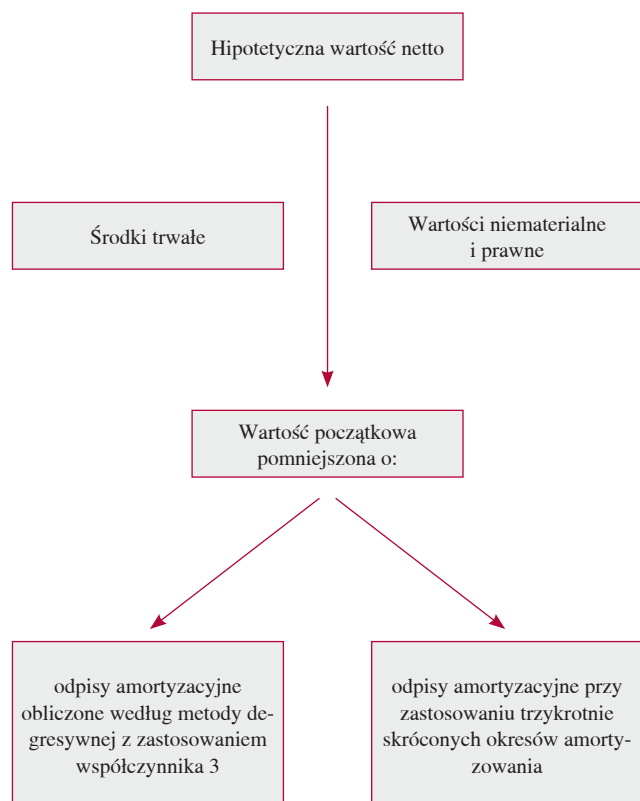
Podatnicy i ich doradcy nie mogą zapominać o tym, że w sytuacji gdy cena ta jest niższa od hipotetycznej wartości netto środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej według zasad określonych w obydwu ustawach o podatkach dochodowych. Zgodnie z nimi, w sytuacji gdy cena sprzedawanego poleasingowego samochodu, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiegałaby od jego wartości rynkowej, przychód ten zobowiązane są określić organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej. Będzie to jednak przychód pomniejszony o należny

²⁾ Por. W. Maruchin, K. Modzelewski, R. Iwińska, M. Kaczmarek, *Leksykon CIT 2008*, Warszawa 2008, s. 334 i nast.

VAT. Określenie wartości rynkowej zbytego samochodu osobowego organy ustalają na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, w szczególności z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

W sytuacji gdy wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej zobowiązany jest wezwać strony umowy do zmiany tej wartości bądź wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Natomiast w przypadku gdy wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

[Ustalenie hipotetycznej wartości netto]



[Rzeczywista wartość netto] Kosztem uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto. Zgodnie z art. 23a pkt 5 upodof i art. 17a pkt 5 upodop wartością netto jest wartość początkowa środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych. Nie budzi zatem wątpliwości fakt, że na potrzeby optymalizacji podatkowej w umowie sprzedaży poleasingowego samochodu osobowego należy wskazać cenę jego sprzedaży wyższą od hipotetycznej wartości netto, co w konsekwencji uchroni strony przed określaniem przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wartości sprzedanego samochodu przy zastosowaniu cen rynkowych.

Przykład

Przedsiębiorca zawarł w 2005 r. umowę leasingu operacyjnego samochodu osobowego na okres 2 lat. W 2007 r. zawarł umowę sprzedaży, na podstawie której kupił samochód, płacąc cenę nabycia wyższą niż hipotetyczna wartość netto stanowiącą różnicę pomiędzy wartością początkową a odpisami amortyzacyjnymi obliczonymi metodą degresywną z uwzględnieniem współczynnika 3. **Z poprzednio zawartej przez niego umowy leasingu operacyjnego wynikało**, że podstawowy okres umowy leasingu wynosił 2 lata, przy czym wartość początkowa leasingowanego samochodu wynosiła 60.000 j.p., stawka amortyzacyjna z wykazu stawek amortyzacyjnych wynosiła 20%, a normatywny okres amortyzacji wynosi 5 lat.

[Odpisy amortyzacyjne – wyliczenia] Mając na uwadze powyższe założenia, wskażmy na znajdujące zastosowanie w analizowanym przypadku zasady amortyzacji.

W pierwszym roku trwania umowy leasingu operacyjnego samochodu osobowego amortyzacja odbywała się przy zastosowaniu następującego schematu: $60.000 \text{ j.p.} \times 20\% \times 3 = 36.000 \text{ j.p.}$ Warto przy tym zauważyć, że odpis za pierwszy rok amortyzacji naliczany jest od wartości początkowej samochodu.

W drugim roku trwania umowy leasingu operacyjnego samochodu osobowego amortyzacja odbywała się przy zastosowaniu następującego schematu: $(60.000 \text{ j.p.} - 36.000 \text{ j.p.}) \times 20\% \times 3 = 14.400 \text{ j.p.}$ Tym razem odpis za drugi rok amortyzacji naliczany był od wartości początkowej samochodu, pomniejszonej o dotychczasowy odpis amortyzacyjny. Należy stwierdzić, że suma odpisów amortyzacyjnych liczonych metodą degresywną przy zastosowaniu współczynnika 3 wynosiła w analizowanym przypadku 50.400 j.p. W następstwie wskazanych powyżej zasad łatwo jest obliczyć

hipotetyczna wartość samochodu, która wynosiła 60.000 j.p. – 50.400 j.p. = 9600 j.p. Trzeba przy tym zauważyć, że gdyby umowa leasingu została zawarta na 3 a nie 2 lata, to przyniosłoby to kolejne obniżenie jego hipotetycznej wartości.

[Leasingodawca i leasingobiorca – koszty i przychody podatkowe] Mając na względzie przedstawione powyżej zasady, należy stwierdzić, że dotychczasowy leasingodawca/sprzedawca i dotychczasowy leasingobiorca/nabywca ustala cenę sprzedaży samochodu we wskazanej albo wyższej wartości. Wówczas wartość ta będzie odpowiednio przychodem ze sprzedaży środków trwałych u finansującego i kosztem uzyskania przychodu (bezpośrednio lub w postaci odpisów amortyzacyjnych) u nabywcy samochodu.

Istotne jest przy tym wskazanie zasad, zgodnie z którymi powinien postąpić nabywca, aby ustalić koszty uzyskania przychodu powstałe w następstwie dokonania zakupu poleasingowego samochodu. W analizowanym przypadku zastosowanie znajdują uregulowania zawarte w art. 22g ust. 1 pkt 1 updof oraz w art. 16g ust. 1 pkt 1 updop. Zgodnie z ich treścią, kupując środki trwałe, za ich wartość początkową uważa się cenę ich nabycia. Stanowi ją kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania. W praktyce do tego typu kosztów zalicza się:

- ➔ koszty transportu,
- ➔ koszty załadunku i wyładunku,
- ➔ koszty ubezpieczenia w drodze,
- ➔ koszty opłat notarialnych,
- ➔ koszty opłat skarbowych i innych,
- ➔ odsetki,
- ➔ prowizje.

Dla nabywcy istotne są również przepisy zawarte w art. 16h ust. 1 updop lub 22h ust. 1 updof. Zgodnie z ich treścią odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji. Ich koniec przypada natomiast na miesiąc, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (przy czym suma

odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów).

Nie można również zapominać o tym, że umowa sprzedaży jest odrębnym kontraktem od umowy leasingu. Nieuprawnionym jest zatem postępowanie prowadzące do wyszukiwania niejako „na siłę” elementu choćby częściowej nieodpłatności przy zakupie samochodu poleasingowego, gdyż cena jego sprzedaży, o ile została przez strony określona przy zachowaniu zasad wskazanych powyżej, nie powinna implikować zakupów „fiskusa” do ustalania wartości sprzedawanego samochodu na podstawie cen rynkowych.

Wnioski

Reasumując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że niezależnie od tego, czy działalność gospodarcza prowadzona jest przez osobę fizyczną, osobę prawną czy też jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, to wartość początkowa powinna być ustalona przez ten podmiot na podstawie ceny sprzedaży wynikającej z umowy sprzedaży, nawet jeśli odbiegałaby ona od wartości rynkowej nabywanego samochodu osobowego. W sytuacji gdy wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży samochodu jest niższa od wartości hipotetycznej, wówczas wartość tę należy określić z zachowaniem obowiązujących w momencie sprzedaży cen rynkowych. Obowiązek ten w obydwu wskazanych powyżej ustawach o podatkach dochodowych dotyczy jedynie sprzedawcy/leasingodawcy. Nie istnieją bowiem żadne przepisy ustawowe, które nakazywałyby podobny sposób postępowania po stronie nabywcy/leasingobiorcy. Stosowanie *per analogiam* jasno sformułowanej zasady ustawowej w stosunku do sprzedawcy niejako automatycznie do nabywcy wydaje się być posunięciem dalece nieuprawnionym.

Nie można się również zgodzić na automatyczne stosowanie art. 22g ust. 1 pkt 1a updof oraz art. 16g ust. 1 pkt 1a updop, na podstawie których za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się w razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu. Zgodnie z przywołanymi powyżej przepisami przychód podatnika stanowi różnica pomiędzy wartością tych świadczeń a ponoszoną przez niego odpłatnością.

Należy zatem stwierdzić, że przeprowadzona w niniejszym artykule analiza przepisów obydwu ustaw o podatkach dochodowych prowadzi do następujących wniosków:

1. Tylko w sytuacji gdy cena sprzedaży poleasingowego samochodu osobowego określona w odrębnej od umowy leasingu operacyjnego umowie sprzedaży byłaby niższa od hipotetycznej wartości netto, może spowodować negatywne konsekwencje jedynie po stronie sprzedawcy/byłego leasingodawcy. Wówczas organy podatkowe są w pełni uprawnione do ustalenia wartości sprzedanego samochodu osobowego na podstawie cen rynkowych.

2. Nie wynikają z przeanalizowanych w niniejszym artykule przepisów żadne negatywne konsekwencje po stronie nabywcy/byłego leasingobiorcy. Dodatkowy argument na poparcie tego wniosku wypływa także z tego, że leasingobiorca w momencie podpisywania umowy leasingu operacyjnego dotyczącego samochodu osobowego nie ma żadnego wpływu na sposób wyli-

czenia ceny sprzedaży samochodu, który będzie mu ewentualnie w przyszłości zbyty. Pamiętajmy bowiem o tym, że nie jest to leasing finansowy, w którym z góry zakładamy zbycie w przyszłości tego samochodu konkretnemu leasingobiorcy. Jest w pełni racjonalne, że całkowita „odpowiedzialność” za wyliczenie ceny sprzedaży samochodu poleasingowego spoczywa „na barkach” jego jedyne go właściciela, jakim jest leasingodawca.

3. Dla nabywcy istotna jest cena nabycia (wartość wykupu), niezależnie od tego, czy jest ona niższa, czy wyższa od hipotetycznej wartości netto środka trwałego. Nie jest istotne ustalenie przez organ podatkowy przychodu po stronie sprzedawcy przy zastosowaniu cen rynkowych, gdyż nie wpływa to na sposób ustalenia przez niego wartości początkowej zakupionego samochodu osobowego. Istotne jest natomiast, aby wartość początkową zakupionego samochodu osobowego ustalił on na podstawie ceny sprzedaży wynikającej z zawartej przez niego umowy sprzedaży.

dr Wojciech Maruchin



Wojciech Maruchin

VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym



Na co dzień zajmujesz się prawem podatkowym, jesteś sędzią sądu administracyjnego, doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym, pracujesz w administracji skarbowej, jesteś pracownikiem naukowym lub naukowo-dydaktycznym, studiujesz prawo lub po prostu interesujesz się zarówno krajowym, jak i wspólnotowym prawem podatkowym.

Nie zwlekaj i zamów najnowszą publikację Oficyny Prawa Polskiego, wydawcy miesięcznika „Prawo i Podatki” – „VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym”.

Niniejsza publikacja to wynik wieloletnich badań autora, praktyki doradczej naukowca i doradcy podatkowego, a także gwarancja rzetelnej wiedzy na temat harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem UE w zakresie opodatkowania VAT.

Zwróć uwagę na porównanie przepisów Dyrektywy 2006/112/WE z polską ustawą o VAT oraz dowiedz się, jak i kiedy stosować przepisy unijne.

To pierwsza tak szczegółowa analiza przepisów oraz konsekwencje ich stosowania w praktyce – przekonaj się sam! W publikacji znajdziesz ponadto:

- wskazówki, które z postulatów udało się już zrealizować, a które z nich powinny być wzięte pod uwagę przez polskiego ustawodawcę przy kolejnych nowelizacjach ustawy o VAT,
- bogate orzecznictwo ETS istotne dla właściwego rozumienia prawa wspólnotowego, a tym samym mające wpływ na prowadzony przez polskiego ustawodawcę proces harmonizacji,
- polskie przepisy ustawowe, według stanu prawnego na 1 stycznia 2009 r.,
- a także polskie tłumaczenie pełnego tekstu Dyrektywy 2006/112/WE

Zamów już dziś, a unikniesz negatywnych konsekwencji nieprawidłowego stosowania przepisów.



OFICyna
PRAWA
POLSKIEGO

tel. 0 22 518 29 29, faks: 0 22 617 60 10, e-mail: cok@wip.pl

Konkurencyjność środków prawnych służących weryfikacji decyzji podatkowych (cz. II)

Dariusz Strzelec

Autor jest doktorem nauk prawnych, adiunktem w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, adwokatem współpracującym z Kancelarią Brzezińska Narolski Mariański w Łodzi.

Analiza przepisów prawnych

[Rażące naruszenie przepisów a przedawnienie] Rozgraniczenie, kiedy doszło do naruszenia przepisów postępowania, które może zostać uznane za rażące, a co za tym idzie – może stanowić podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji, a kiedy jest to naruszanie, które może mieć wpływ na wynik sprawy, ma wymiar praktyczny, związany z biegiem przedawnienia.

Mianowicie w orzecznictwie – choć trudno jest się z nim zgodzić – dominuje pogląd, że skutek prawny, pozabawiający prawnej skuteczności czynności przerwania biegu terminu przedawnienia, nie występuje w przypadku uchylenia decyzji podatkowej, stanowiącej podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Tym samym (o ile nie wchodzi w grę przyczyny wygaśnięcia zobowiązania podatkowego) nie uniemożliwia to organowi podatkowemu ukształtowania na nowo zobowiązania podatkowego, chyba że postępowanie podatkowe zostałoby umorzone jako bezprzedmiotowe¹⁾. Samo uchylenie decyzji deklaratoryjnej, na podstawie której wydano tytuł wykonawczy, nie działa wstecz (jak to ma miejsce w przypadku stwierdzenia nieważności) i nie unicestwia materialnego skutku (przerwanie biegu przedawnienia) wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną²⁾.

[Sądowa kontrola decyzji podatkowych] Przedmiotem zaskarżenia do sądu może być każde rozstrzygnięcie, które kończy postępowanie uruchomione wniesionym środkiem zaskarżenia. Tym samym może to być decyzja organu podatkowego, która ma merytoryczny charakter, np. uchyla orzeczenie organu podatkowego I instancji i w tym zakresie orzeka co do istotny sprawy, jak również decyzja kasacyjna, gdy z uwagi na zachodzącą w ocenie organu odwoławczego konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części organ ten

uchylił decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania organowi I instancji.

W przypadku skargi do sądu – podobnie jak to miało miejsce przy odwołaniu – przepisy nie wskazują na określone podstawy wniesienia tego środka zaskarżenia. Żaden przepis nie formułuje wymogu, aby w skardze zawarte było uzasadnienie wskazanego naruszenia prawa, lecz określenie naruszenia prawa (art. 57 § 1 pkt 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dalej: ppsa³⁾). Sąd administracyjny I instancji nie jest związany granicami skargi (art. 134 § 1 ppsa). U podstaw takiego założenia leży pogląd, że sąd administracyjny, niezależnie od wniosków strony, powinien kontrolować cały przebieg postępowania przed organami, a więc i wszystkie zastosowane przez te organy przepisy postępowania. W przypadku uruchamianej na skutek skargi kontroli działalności administracji sprawowanej przez sądy⁴⁾ sprawa, która leżała w gestii organów podatkowych, nie przestaje być sprawą, której załatwienie należy do tychże organów. Sąd administracyjny nie przejmuje określonej sprawy do załatwienia⁵⁾. Zadaniem sądu – w ramach postępowania sądowoadministracyjnego – jest dokonanie kontroli zgodności z prawem tej działalności. Konsekwencją tego są przyznane sądom administracyjnym uprawnienia kasacyjne⁶⁾. Tym

³⁾ Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.).

⁴⁾ Możliwe są różne systemy kontroli decyzji podatkowej dokonywanej w zależności od konstrukcji rozwiązań proceduralnych przez: odrębne sądownictwo podatkowe (Niemcy); sądownictwo administracyjne (Francja); sądy powszechne (Anglia) (zob. szerzej: W. Olszowy, *Decyzja podatkowa...*, op. cit., s. 98 i n.).

⁵⁾ R. Hauser, *Założenia reformy sądownictwa administracyjnego*, PiP 12/1999, s. 22–24.

⁶⁾ W. Chrościelewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004, s. 380; J. Borkowski, *Decyzja...*, op. cit., s. 166. Na dwa dominujące w Europie modele sądownictwa administracyjnego zwraca uwagę Z. Kmiecik, wskazując, iż konkurencją dla modelu jurysdykcji kasacyjnej (z jaką mamy do czynienia w Polsce) jest, jak to określa, „model dualnej jurysdykcji sądowoadministracyjnej”, w ramach której w działalności sądów występują dwa warianty: pełnego orzekania i orzekania kasacyjnego (Z. Kmiecik, *Europejski model sądownictwa administracyjnego*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2006, nr 4–5, s. 9).

¹⁾ Wyrok NSA z 14 grudnia 2005 r. (II FSK 52/05), niepubl.

²⁾ Wyrok NSA z 18 października 2005 r. (II FSK 351/05), niepubl.; wyrok NSA z 18 października 2005 r. (FSK 2390/04), niepubl.

samym efektem wniesienia skargi na decyzje organu podatkowego może być wyrok, w którym sąd utrzyma w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie bądź wyeliminuje decyzję z obrotu prawnego.

Ocenie sądu podlega zgodność decyzji podatkowych z przepisami prawa materialnego oraz przepisami postępowania. Sądy będą ustalały, czy organy administracji w toku rozpoznawanej sprawy nie naruszyły prawa w stopniu mającym (w przypadku przepisów prawa materialnego) lub mogącym mieć wpływ (w przypadku przepisów postępowania) na wynik sprawy (art. 145 ppsa).

Analizowane będą wszystkie kwestie związane z procesem stosowania prawa w postępowaniu podatkowym, a więc:

- ➔ czy organy podatkowe dokonały prawidłowych ustaleń co do obowiązywania zastosowanej normy prawnej,
- ➔ czy normę tę właściwie zinterpretowały i nie naruszyły zasad ustalenia określonych faktów oraz uznawania ich za udowodnione,
- ➔ czy zachowały odpowiednie standardy, jeśli chodzi o przeprowadzone postępowanie podatkowe.

Kompetencje przysługujące sądowi administracyjnemu w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami zaskarżonej decyzji określa art. 145 ppsa. Sąd, stwierdzając określonego rodzaju naruszenia przepisów, stwierdza nieważność decyzji lub ją uchyla. Nieważność decyzji lub postanowienia, w całości lub części, sąd stwierdzi, jeśli zachodzą określone we właściwych przepisach przyczyny (np. art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego⁷⁾ lub art. 247 Ordynacji podatkowej, dalej: op⁸⁾). Sąd uchyli decyzję lub postanowienie w całości lub części, jeśli stwierdzi:

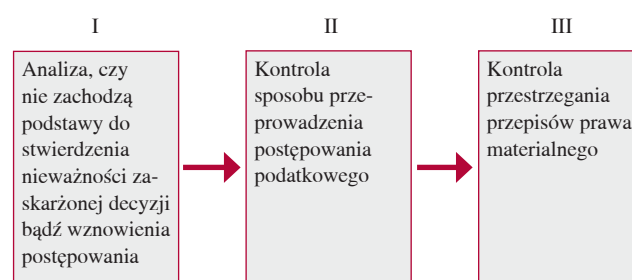
- ➔ naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ppsa);
- ➔ naruszenie prawa stanowiące podstawę do wznowienia postępowania (art. 145 § 1 pkt 1 lit. b ppsa);
- ➔ inne naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ppsa).

⁷⁾ Ustawa z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. nr 30, poz. 168).

⁸⁾ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.).

Sąd administracyjny pozbawiony uprawnień kasacyjno-reformacyjnych, jakimi dysponują organy podatkowe, będąc sądem jedynie o uprawnieniach kasacyjnych, nie prowadzi na rozprawie postępowania dowodowego, nie szuka nowych dowodów w sprawie⁹⁾, a co za tym idzie – jako taki nie może, załatwiając merytorycznie sprawę, naprawiać naruszenia przepisów postępowania, jakich dopuściły się organy podatkowe – na co zresztą sądy często zwracają uwagę w uzasadnieniach wyroków.

Również w postępowaniu przed sądem rozróżniono nieprawidłowości kwalifikowane, w tym dotyczące postępowania, wyliczone w przepisach, w przypadku wystąpienia których sąd automatycznie stwierdza nieważność decyzji czy też uchyla decyzję, otwierając drogę do ponownego rozpoznania sprawy w trybie administracyjnym, od innych naruszeń ocenianych poprzez ich ewentualny wpływ na sposób załatwienia sprawy oraz skutki, które mogły wywołać. Zatem rozstrzygnięcia sądu w kwestii losów zaskarżonej decyzji mogą przybrać różną postać. Sama kontrola zgodności z prawem powinna przebiegać w określonej kolejności¹⁰⁾. Wynika to z faktu, że stwierdzenie określonego rodzaju wadliwości może skutkować wyeliminowaniem zaskarżonej decyzji z obrotu, bez konieczności kontrolowania decyzji i poprzedzającego jej przeprowadzenie postępowania w pozostałym zakresie. Kolejność działań podejmowanych przez sąd pokazuje poniższy schemat:



Jeśli chodzi o stwierdzenie nieważności, to jako przesłankę, w której mogą się mieścić naruszenia prawa procesowego, przyjęto rażące naruszenie prawa. W ten sposób kwalifikowane jest naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania, w sytuacji gdy wobec uchyl-

⁹⁾ J. Borkowski, *Decyzja...*, op. cit., s. 163.

¹⁰⁾ T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, op. cit., s. 461.

bień proceduralnych organu I instancji w zasadzie cały, czy też w znacznej części, materiał dowodowy został zgromadzony na etapie postępowania odwoławczego¹¹⁾. Takie rażące naruszenie prawa powinno skutkować stwierdzeniem nieważności wydanych w postępowaniu podatkowym decyzji¹²⁾. Z kolei jeśli chodzi o uchYLENIE decyzji przez sąd z powodu istnienia okoliczności stanowiących podstawę do wznowienia postępowania, to przy interpretacji art. 145 § 1 pkt 1 lit. b ppsa niezbędne jest podzielenie przesłanek wznowienia na takie, które są tożsame z „naruszeniem prawa” i na przesłanki, którym nie da się przypisać tej cechy. Nie stanowi podstawy uchylecia decyzji, o której mowa w tym przepisie, sytuacja, kiedy przesłanką tego wznowienia nie było naruszenie prawa, lecz inna okoliczność¹³⁾. Ponadto inaczej niż w przypadku uruchomienia kontroli w trybie administracyjnym, jeśli sąd stwierdzi istnienie takich nieprawidłowości, to uwzględni je i uchyli decyzję, niezależnie od tego, czy dane naruszenie miało wpływ na wynik sprawy.

Konsekwencje w praktyce

[Relacje między środkami prawnymi służącymi weryfikacji decyzji podatkowych] Nadzwyczajne środki zaskarżenia (w postaci wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji) nie mogą być alternatywą dla postępowania odwoławczego w normalnym toku instancji¹⁴⁾. Nawet jeśli decyzja organu I instancji została wydana w okolicznościach, które uzasadniałyby wznowienie postępowania czy też stwierdzenie jej nieważności, o których mowa powyżej, to właściwym trybem jej zaskarżenia jest wniesienie odwołania.

Jednocześnie zakres kompetencji organu odwoławczego, jeśli chodzi o rozpoznanie okoliczności i rozstrzygnięcie sprawy, jest szerszy niż organu, do którego wpłynął wniosek o wznowienie postępowania podatkowego czy też stwierdzenie nieważności¹⁵⁾. O ile bowiem organ odwoławczy rozpoznaje sprawę jeszcze raz i w tym zakresie jego kompetencje w razie

stwierdzenia różnych naruszeń przepisów postępowania są szerokie, o tyle w przypadku uruchomienia nadzwyczajnego środka zaskarżenia zakres kontroli jest ograniczony tylko do określonych nieprawidłowości¹⁶⁾.

Z drugiej strony występowanie różnych środków pozwalających na wzruszenie decyzji ostatecznych także nie ma charakteru konkurencyjnego. Mianowicie znajdują one zastosowanie w ściśle określonych sytuacjach (wymienionych w art. 240 § 1 op, gdy chodzi o wznowienie, i w art. 247 § 1, gdy chodzi o stwierdzenie nieważności).

Jednocześnie w systemie tym poszczególne tryby nadzwyczajne mają na celu usunięcie tylko określonego rodzaju wadliwości decyzji i nie mogą być stosowane zamiennie. Naruszenie wyłączności stosowania określonego trybu nadzwyczajnego weryfikacji decyzji stanowi rażące naruszenie prawa będące podstawą stwierdzenia nieważności decyzji¹⁷⁾.

Natomiast w przypadku rzeczywistego zbiegu przesłanek obu tych trybów o zastosowaniu któregoś z nich decyduje strona. Jeżeli uruchomi oba tryby, to o zastosowaniu nie powinna przesądzać data złożenia wniosku, lecz „doniosłjsze dla sprawy następstwa prawne zastosowania danego trybu”¹⁸⁾.

Wnioski

Jeśli chodzi o relacje, jakie mogą zachodzić pomiędzy nadzwyczajnymi środkami zaskarżenia a kontrolą sądownoadministracyjną decyzji podatkowych, wskazano na wstępie na kilka problemów.

[Czy przy uruchomieniu trybu nadzwyczajnego dopuszczalne jest wniesienie skargi na decyzję podatkową do sądu?] Czy w przypadku uruchomienia trybu nadzwyczajnego dopuszczalne jest wniesienie skargi na decyzję podatkową do sądu, a jeśli tak, to które z postępowań będzie miało pierwszeństwo?

Rozstrzygając pierwszą wątpliwość, należy zwrócić uwagę na rozwiązanie pozwalające na eliminację dwutorowej kontroli wydanej decyzji¹⁹⁾. Zgodnie bo-

¹¹⁾ D. Strzelec, *Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania*, Mon. Pod. nr 5/2008.

¹²⁾ D. Strzelec, *Jaki jest zakres czynności dowodowych w postępowaniu odwoławczym*, Pr. i Pod. nr 12/2006.

¹³⁾ Wyrok NSA z 7 marca 2006 r. (I FSK 696/05), niepubl.

¹⁴⁾ Zob. wyrok NSA z 25 listopada 2003 r. (III SA 920/02), LEX nr 90331.

¹⁵⁾ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.

¹⁶⁾ Przykładowo w orzecznictwie wskazuje się, że „przedmiotem postępowania wznowieniowego nie jest ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, a jedynie zbadanie, czy zaszły wyjątkowe okoliczności ściśle wyliczone w art. 240 § 1” (wyrok NSA z 22 maja 2003 r., III SA 2367/01, niepubl.).

¹⁷⁾ Wyrok NSA z 25 stycznia 2000 r. (I SA 286/99), niepubl.

¹⁸⁾ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżenie...*, op. cit., s. 129.

¹⁹⁾ T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Prawo o postępowaniu przed sądami...*, op. cit., s. 262.

wiem z art. 56 ppsa, w razie wniesienia skargi do sądu, po wszczęciu postępowania administracyjnego w celu zmiany, uchylenia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania, postępowanie sądowe podlega zawieszeniu.

[Na ile rozpoznanie sprawy przez sąd ogranicza możliwość uruchomienia drogi administracyjnej?] Większe wątpliwości mogą istnieć w związku z próbami uruchomienia trybu nadzwyczajnego już po wniesieniu skargi do sądu. W orzecznictwie można spotkać się z poglądami, w myśl których dopóki wyeliminowanie wadliwej decyzji ostatecznej jest prawnie dopuszczalne w trybie już uruchomionych procedur, w tym przypadku – procedury sądowej kontroli decyzji administracyjnych – z punktu widzenia ekonomii procesowej, dopóty nie ma potrzeby wszczynania postępowań nadzwyczajnych²⁰⁾.

Jeśli po wniesieniu skargi do sądu co do tej samej decyzji wszczęte zostało postępowanie o stwierdzenie jej nieważności, powinno ono zostać zawieszone do chwili prawomocnego zakończenia postępowania prowadzonego przez sąd administracyjny²¹⁾. Dotyczy to zarówno postępowania w celu zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji, jak również postępowania wznowieniowego²²⁾.

Niekiedy w odniesieniu do wznowienia postępowania jest formułowany pogląd o jego niedopuszczalności (art. 243 op) w przypadku wcześniejszego złożenia skargi w tej samej sprawie, jeżeli przesłanką wznowienia jest przyczyna zawarta w art. 240 § 1 op, powiązana z naruszeniem prawa²³⁾.

Natomiast pojawienie się nowych dowodów w sprawie jest przesłanką do uchylenia decyzji i wznowienia postępowania, także wówczas, gdy decyzja została zaskarżona do sądu administracyjnego²⁴⁾. W takiej sytuacji, skoro ulega zawieszeniu postępowanie sądowe z powodu wcześniejszego wszczęcia postępowania administracyjnego w trybach nadzwyczajnych (art. 56 ppsa), to także wydaje się być zasadne zawieszenie

postępowania sądowego w związku ze wznowieniem postępowania już po złożeniu skargi do sądu, na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ppsa, w myśl którego sąd może zawiesić postępowanie z urzędu, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy zależy od wyniku innego toczącego się postępowania administracyjnego, sądownoadministracyjnego, sądowego lub przed Trybunałem Konstytucyjnym.

[Czy dopuszczalne jest uruchomienie nadzwyczajnych trybów postępowania?] Czy dopuszczalne jest uruchomienie nadzwyczajnych trybów postępowania, w sytuacji gdy sprawa jest już zawisła przez sądem administracyjnym na skutek uruchomienia sądowej kontroli w drodze skargi oraz czy wyrok oddalający skargę zamyka drogę do wznowienia postępowania, ewentualnie stwierdzenia nieważności decyzji?

Jeśli chodzi o tę ostatnią wątpliwość, to ocena inaczej będzie przebiegać z punktu widzenia dopuszczalności wznowienia, a inaczej stwierdzenia nieważności. Sąd administracyjny w razie stwierdzenia naruszeń prawa, stanowiących podstawę do wznowienia postępowania, ewentualnie stwierdzenia nieważności, bierze je pod wagę z urzędu i uchyla nimi dotkniętą decyzję, ewentualnie stwierdza jej nieważność (art. 145 § 1 pkt 1 lit. b ppsa).

Jeśli chodzi o możliwość wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, to art. 249 § 1 pkt 2 op przewiduje, że organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję.

Mimo wyroku sądu można wszcząć postępowanie w jednej sytuacji, mianowicie gdy strona wskazuje, iż decyzja dotyczy sprawy rozstrzygniętej już inną decyzją (art. 247 § 1 pkt 4 op).

Jeśli chodzi o możliwość wznowienia postępowania, to brak jest przepisu wprost regulującego tę kwestię, w sposób podobny jak przy stwierdzeniu nieważności.

W orzecznictwie można spotkać pogląd, że wyrok oddalający skargę wskazuje na brak podstaw do wznowienia postępowania. Taki pogląd jest formułowany w nawiązaniu do pojęcia prawomocności materialnej wyroku i art. 170 ppsa, ponieważ związanie prawomocnym wyrokiem odnosi się do rozstrzygnięcia kwestii przesłanki naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia po-

²⁰⁾ Wyrok WSA z 2 lutego 2004 r. (I SA/Ka 801/03), POP nr 1/2005, poz. 7.

²¹⁾ Wyrok WSA z 6 grudnia 2006 r. (VII SA/Wa 1405/06), niepubl.; wyrok WSA z 23 stycznia 2006 r. (VII SA/Wa 1138/05), niepubl.

²²⁾ Wyrok WSA z 3 czerwca 2005 r. (II SAB/Wa 76/05), niepubl.

²³⁾ Wyrok NSA z 24 stycznia 2007 r. (I FSK 1259/06), niepubl.

²⁴⁾ Wyrok NSA z 14 października 2003 r. (III SA 470/03), Mon. Pod. nr 5/2004, s. 45.

Konkurencyjność środków prawnych służących weryfikacji decyzji podatkowych

ŚRODKI I PODSTAWY ODWOŁAWCZE			
Podstawowe założenia systemu środków odwoławczych: ➔ konieczność istnienia administracyjnego i sądowego trybu weryfikacji decyzji podatkowych, ➔ możliwość weryfikacji zarówno decyzji ostatecznych, jak i nieostatecznych oraz ➔ skonstruowanie przesłanek weryfikacji w taki sposób, aby umożliwiły wyeliminowanie wszystkich rodzajów nieprawidłowości (Szerzej na ten temat; B. Adamiak, <i>Wadliwość...</i>, <i>op. cit.</i>, s. 117–118).			
ADMINISTRACYJNY TRYB WERYFIKACJI – KONTROLA PRZEZ ORGANY PODATKOWE		SĄDOWY TRYB WERYFIKACJI DECYZJI ORGANÓW PODATKOWYCH	
Zażalenie	Odwołanie ➔ najbardziej podstawowy środek służący stronie; ➔ nie ma sprecyzowanych podstaw do jego wniesienia; ➔ przepisy określają jedynie elementy, które powinno zawierać, takie jak np. zarzuty dotyczące naruszenia: a) prawa materialnego (np. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, ewentualnie błędną interpretację) b) przepisów postępowania.	Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy	➔ Skarga do sądu administracyjnego na decyzję organu odwoławczego; ➔ wniesienie skargi na decyzję podatkową nie jest rozwiązaniem konkurencyjnym wobec prawa wniesienia odwołania, lecz aktualizuje się dopiero po wykorzystaniu przez stronę instrumentów dostępnych w postępowaniu podatkowym; ➔ przez wyczerpanie środków zaskarżenia – art. 52 § 2 ppsa – należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie, odwołanie lub wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, przewidziany w ustawie; ➔ przedmiotem zaskarżenia do sądu może być każde rozstrzygnięcie, które kończy postępowanie uruchomione wniesionym środkiem zaskarżenia; może to być decyzja organu podatkowego, która ma merytoryczny charakter, np. uchyla orzeczenie organu podatkowego I instancji i w tym zakresie orzeka co do istotny sprawy, jak również decyzja kasacyjna, gdy z uwagi na zachodzącą w ocenie organu odwoławczego konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części organ ten uchylił decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania organowi I instancji; ➔ przepisy nie wskazują na określone podstawy wniesienia tego środka zaskarżenia. Żaden przepis nie formułuje wymogu, aby w skardze zawarte było uzasadnienie wskazanego naruszenia prawa, lecz jedynie określenie naruszenia prawa (art. 57 § 1 pkt 3 ppsa).
NADZWYCZAJNE ŚRODKI ZASKARŻENIA/WZRUSZENIA DECYZJI OSTATECZNYCH			
WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO		STWIERDZENIE NIEWAŻNOŚCI DECYZJI PODATKOWEJ	
Ciężkie wady proceduralne mogą wpływać na trwałość decyzji poprzez instytucję wznowienia.		Nieprawidłowości o materialnym charakterze, o których mówi się, że są to wady powodujące nieprawidłowe ukształtowanie stosunku materialnoprawnego – pod względem podmiotowym oraz przedmiotowym, ALE: mogą też mieć przyczynę w naruszaniu przepisów prawa różnej treści.	

Daje prawną możliwość ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli postępowanie, w którym ona zapadła, było dotknięte kwalifikowaną wadliwością, wyliczoną enumeratywnie w przepisach proceduralnych => art. 240 op.	W praktyce spośród wymienionych w art. 247 § 1 op okoliczności stanowiących podstawę do uruchomienia tego nadzwyczajnego środka zaskarżenia, szczególnie jedna z przesłanek – tj. „rażące naruszenie prawa” (art. 247 § 1 pkt 3) wymaga szerszego komentarza.
gdy po wydaniu decyzji ujawniła się określona wadliwość postępowania, w którym decyzja zapadła.	gdy pojawiły się okoliczności, w wyniku których tracą znaczenie te przesłanki, na których oparto rozstrzygnięcie w sprawie.
➔ Okoliczności stanowiące podstawę do wznowienia postępowania wiążą się z błędami dotyczącymi mechanizmów podejmowania decyzji podatkowej (J. Borkowski, <i>Decyzja...</i>, op. cit., s. 132) bądź zdarzeniami, które oddziałują na jej treść. ALE: ustalenie, że miało miejsce naruszenie, choć stanowi podstawę do wznowienia postępowania, nie oznacza automatycznie zmiany wydanej poprzednio decyzji:	RAŻĄCE NARUSZENIE PRAWA Decyzja rażąco narusza prawo, jeśli jest sprzeczna z wyraźnym i niebudzącym wątpliwości przepisem, nie tylko prawa materialnego, ale również formalnego. ALE: naruszenie przepisu budzącego wątpliwości, a więc wymagającego wykładni, nie może być uznane za rażące naruszenie prawa, a jedynie za naruszenie, które może spowodować uchylenie decyzji, jeśli miało wpływ na wynik sprawy.
Przykład 1: Pracownik, podlegający wyłączeniu, wydał – zachowując standardy proceduralne, w tym płynący z zasady zaufania obiektywizm – prawidłową decyzję podatkową. Przykład 2: Pojawiają się nowe dowody, które spowodują wznowienie postępowania, ale ostatecznie nie przyczynią się do zmiany w zakresie ustalenia stanu faktycznego sprawy. Przykład 3: Analogicznie może przedstawiać się sytuacja, w której wznowiono postępowanie z powodu pominięcia strony.	J. Borkowski, posługując się przykładami z judykatury i wskazując na rażące naruszenie przepisów postępowania, zauważył, że obejmują one: – przepisy regulujące postępowanie odwoławcze (w szczególności: naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania, zakazu <i>reformationis in peius</i>, przekroczenie przez organ I instancji zakresu umocowania do autokontroli decyzji na skutek wniesionego odwołania, wszczęcie postępowania odwoławczego, gdy nie zostało wniesione odwołanie), – przepisy postępowanie w trybach nadzwyczajnych oraz – ciężkie wadliwości postępowania w trybie zwykłym¹ (wszczęcie postępowania z urzędu w sytuacji, gdy konieczny był wniosek strony, nieprzeprowadzenie postępowania dowodowego – choć w praktyce częściej tego typu nieprawidłowości stanowiąc będą podstawę do uchylenia decyzji podatkowej; wydanie decyzji bez poprawnych czynności procesowych postępowania).
WAŻNE: w sytuacjach gdy normy procesowe wskazują na konkretne naruszenia przepisów postępowania, ich wystąpienie pozwala uruchomić procedury kontrolne, natomiast nie przesądza automatycznie o wyeliminowaniu z obrotu prawnego decyzji dotkniętych takimi nieprawidłowościami.	Naruszenie przepisów postępowania jest to naruszenie norm, które nakładają obowiązki podjęcia określonej czynności procesowej (B. Adamiak, <i>Wadliwość...</i>, op. cit., s. 145). Wada powodująca nieważność decyzji może powstać w wyniku ciężkiego naruszenia prawnie uregulowanego porządku lub treści czynności prowadzonych w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji, lub też w stadium orzekania, czyli przy załatwianiu sprawy ostateczną decyzją. Naruszenie prawa będzie miało cechę rażącego wtedy, gdy czynności postępowania są w swej treści zaprzeczeniem treści obowiązującej regulacji prawnej. Działanie organu w toku postępowania lub rozstrzygnięcie sprawy w decyzji w ogóle nie odpowiada nakazom wynikającym z prawa lub też łamie te zakazy (J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, op. cit., s. 977).
Organy podatkowe dysponują uprawnieniami kasacyjno-reformacyjnymi.	Sąd administracyjny pozbawiony uprawnień kasacyjno-reformacyjnych dysponuje jedynie uprawnieniami kasacyjnymi. Sąd nie prowadzi na rozprawie postępowania dowodowego, nie szuka nowych dowodów w sprawie. Zatem nie może, załatwiając merytorycznie sprawę, naprawiać naruszenia przepisów postępowania, jakich dopuściły się organy podatkowe (sądy często zwracają na to uwagę w uzasadnieniach wyroków).
Nadzwyczajne środki zaskarżenia (w postaci wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji) nie mogą być alternatywą dla postępowania odwoławczego w normalnym toku instancji (wyrok NSA z 25 listopada 2003 r., III SA 920/02, LEX nr 90331). Nawet jeśli decyzja organu I instancji została wydana w okolicznościach, które uzasadniałyby wznowienie postępowania czy też stwierdzenie jej nieważności, to właściwym trybem jej zaskarżenia jest wniesienie odwołania. Jednocześnie zakres kompetencji organu odwoławczego, jeśli chodzi o rozpoznanie okoliczności i rozstrzygnięcie sprawy, jest szerszy niż organu, do którego wpłynął wniosek o wznowienie postępowania podatkowego czy też stwierdzenie nieważności (D. Strzelec, <i>Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe</i>, Warszawa 2009). O ile bowiem organ odwoławczy rozpoznaje sprawę jeszcze raz i w tym zakresie jego kompetencje w razie stwierdzenia różnych naruszeń przepisów postępowania są szerokie, o tyle, w przypadku uruchomienia nadzwyczajnego środka zaskarżenia, zakres kontroli jest ograniczony tylko do określonych nieprawidłowości.	

stępowania. Nie można zatem w postępowaniu nadzwyczajnym (wznowienie postępowania), wbrew wyrokowi zapadłemu w wyniku złożonej skargi na decyzję wydaną w trybie odwoławczym, dokonać odmiennego rozstrzygnięcia w przedmiocie przesłanki zawartej w art. 145 § 1 pkt 1 lit. b) ppsa²⁵⁾.

Należy jednak pamiętać, że z unormowania art. 145 § 1 pkt 1 lit. b) ppsa wynika, że jedynie stwierdzenie naruszenia prawa, które daje podstawę do wznowienia postępowania podatkowego, zobowiązuje sąd do uwzględnienia skargi²⁶⁾. Zakres przesłanek z tego przepisu jest więc węższy niż podstawy wznowienia postępowania określone w op²⁷⁾.

W kontekście analizowanych problemów prawnoprocesowych należy podkreślić, że tylko w przypadku, gdy

zachodzi przesłanka z art. 240 § 1 op i jednocześnie nie doszło do naruszenia prawa, dopuszczalne będzie wznowienie postępowania, wtedy bowiem nie zachodzi obawa naruszenia art. 170 ppsa, gdyż sąd rozpatrujący sprawę w wyniku złożonej skargi nie będzie badał decyzji pod kątem jej legalności, przyjmując stan faktycznoprawny inny niż na dzień wydania decyzji ostatecznej. Z tego punktu widzenia dopuszczalne jest wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną, co do której sąd administracyjny skargę oddalił, jeżeli po wydaniu wyroku ujawnią się istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe okoliczności istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi, który wydał decyzję²⁸⁾.

dr Dariusz Strzelec

²⁵⁾ „Sformułowany w art. 170 ppsa pozytywny skutek prawomocności orzeczeń sądowych statuujący ich moc *erga omnes* wyłącza możliwość uruchomienia wewnątrzadministracyjnego postępowania kontrolnego przez organy administracji publicznej także z urzędu. Nie mogłaby bowiem w tym postępowaniu zapaść inna decyzja (postanowienie) niż orzeczenie sądu administracyjnego rozstrzygające skargę na ostateczną decyzję postanowienie” (wyrok NSA z 24 stycznia 2007 r., I FSK 1259/06, niepubl.).

²⁶⁾ Wyrok NSA z 12 maja 2005 r. (FSK 2045/04), Mon. Pod. nr 3/2006, s. 45.

²⁷⁾ Zob. wyrok NSA z 20 stycznia 2006 r. (I FSK 518/05), niepubl.

²⁸⁾ Ujawnienie nowych okoliczności lub dowodów nie może być podstawą uwzględnienia skargi, zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 lit. b) ppsa, gdyż nie jest to naruszenie prawa. Nowe okoliczności lub dowody mogą być jedynie podstawą wznowienia postępowania. Stanowisko to prezentowane jest w judykaturze (zob. wyrok NSA z 6 stycznia 2000 r., III SA 4728/97, OSP nr 1/2000, poz. 16; wyrok NSA z 23 września 2004 r., FSK 641/04, niepubl.; wyrok NSA z 23 maja 2003 r., III SA 2411/01, niepubl.).

Najnowsze zmiany w prawie

SYGNAŁY
Podatkowe

Bezpłatny tygodnik elektroniczny

zamów na:
www.prawoipodatki.com.pl

Wyłączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego a Konstytucja

Ireneusz Krawczyk

Autor jest radcą prawnym, partnerem w Kancelarii Ożóg i Wspólnicy

Przedstawienie problemu

[Wyjątek od zasady przedawniania zobowiązań podatkowych] Ogólne prawo podatkowe wprowadza wyjątek od zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych.

Zobowiązania podatkowe zabezpieczone rzeczowo (hipoteką lub zastawem) nie przedawniają się (art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa – dalej op¹⁾).

Konstrukcja zastosowana w op znana była także poprzednim regulacjom. Wyłączenie skutku przedawnienia zobowiązania podatkowego nie było dotychczas kwestionowane. Konstrukcja ta narusza jednak zasady konstytucyjne. Celem artykułu będzie wskazanie na niezgodność tej regulacji z konstytucyjnymi zasadami:

- ➔ równości opodatkowania,
- ➔ równej ochrony własności,
- ➔ proporcjonalności,
- ➔ zaufania do organów państwa oraz
- ➔ sprawiedliwości społecznej.

[Wyłączenia podmiotowe] Wskazany przepis op wyłącza możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tylko w stosunku do jednej grupy podmiotów (podatników) – tych, na których majątku zostało ustanowione zabezpieczenie rzeczowe w postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (dalej: zabezpieczenie rzeczowe). W stosunku do tych podmiotów ustawodawca zdecydował się na szczególnie restrykcyjne rozwiązanie, które nie jest niezbędne do realizacji celu, jakim jest zapewnienie wykonania obowiązków podatkowych, i tylko z pozoru ułatwia działania aparatu skarbowego. Rozwiązanie to dyskryminuje podmioty, które zostały wyodrębnione z ogółu podatników za pomocą cechy nieistotnej, przypadkowej i nieadekwatnej.

Artykuł 70 § 8 op ustanawia dwie zasady, które w kontekście praw i wolności konstytucyjnych nie mogą zostać zaaprobowane.

¹⁾ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.).

Po pierwsze, *expressis verbis* wprowadza zasadę braku przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych rzeczowo. Ustawodawca racjonalny musi sobie zdawać sprawę, że zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego w taki sposób jest tylko jednym z wielu sposobów zabezpieczenia wykonania tego zobowiązania. Wybór metody zabezpieczenia zależy jedynie od uznania organu administracji. Pozbawienie zatem prawa do równej ochrony własności i innych praw majątkowych oraz prawa do równego ponoszenia ciężarów publicznych nastąpiło na podstawie zdarzenia przypadkowego – ustanowienia zabezpieczenia rzeczowego. Podmioty gospodarcze posiadają z reguły majątek trwały (który może być co do zasady przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego), ale także majątek obrotowy, który nie może być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego. Na tym tle szczególnie wyraźnie rysuje się możliwość dyskryminacji podmiotów gospodarczych, w kontekście nieczym nieskrępowanego uznania organu administracji co do wyboru sposobu zabezpieczenia.

Drugi skutek, niewynikający wprost z zaskarżonego przepisu, choć widoczny w praktyce, to konsekwencja ustanowienia hipoteki przymusowej dla czasu trwania postępowania podatkowego. Skoro bowiem zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką nie ulega przedawnieniu, to również czas trwania postępowania podatkowego prowadzonego w celu wydania decyzji określającej wysokość takiego zobowiązania nie jest limitowany żadnym terminem. Może to stanowić zachętę do opieszałego działania fiskusa i zwiększa w sposób zasadniczy niepewność podatnika co do wysokości ponoszonych przez niego ciężarów podatkowych. Stopień skomplikowania polskiego prawa podatkowego i kwestie wielkości obciążeń podatkowych niejednokrotnie są wynikiem różnic w sposobie odczytywania prawa podatkowego. Przesuwanie w czasie, bez ograniczenia, rozstrzygnięcia owych różnic interpretacyjnych narusza zasadę zaufania do organów państwa i zasadę pewności prawa.

Analiza przepisów prawnych**[Zasada równego rozłożenia ciężarów publicznych]**

Przyjęte w op rozwiązanie narusza zasadę równego ponoszenia ciężarów publicznych (art. 84 Konstytucji RP) w związku z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). Podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną w postaci bycia użytkownikiem wieczystym lub właścicielem rzeczy (praw majątkowych), na których może zostać ustanowione zabezpieczenie rzeczowe jako zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego, będą ponosiły zróżnicowane obciążenie podatkowe.

Zróżnicowanie takie wynika z tego, że przedmiotem zabezpieczenia będzie rzecz lub prawo, które może zostać obciążone hipoteką lub zastawem albo też rzecz lub prawo o identycznej wartości, ale niemogące być przedmiotem hipoteki (zastawu). Zróżnicowanie może mieć i ten efekt, że majątek dwóch podmiotów posiadających wspólną cechę istotną zostanie obciążony hipoteką (zastawem) lub też organ zastosuje inny sposób zabezpieczenia. W efekcie zobowiązanie pierwszego z nich nie wygaśnie poprzez przedawnienie zobowiązania podatkowego, w przypadku drugiego – upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie zobowiązania.

[Wartość majątku jako kryterium decydujące] Decydującą cechą z punktu widzenia realizacji zobowiązań podatkowych powinna być wartość majątku stanowiącego potencjalny przedmiot, z którego będzie można realizować zobowiązania podatkowe, a nie skład przedmiotowy tego majątku, a w konsekwencji możliwość ustanowienia na tym majątku hipoteki (zastawu). Artykuł 70 § 8 op stawia w uprzywilejowanej pozycji te podmioty (podatników), które posiadają majątek złożony z rzeczy lub praw majątkowych, na których nie ustanowiono hipoteki (zastawu), lub też majątek niemogący być przedmiotem hipoteki (zastawu).

Biorąc pod uwagę zasadniczy sposób wygasania zobowiązań podatkowych w postaci zapłaty podatku, należy uznać, że podmioty będące właścicielami środków pieniężnych (pieniądze jako banknoty, bilon lub jednostki pieniężne na rachunku bankowym) są w uprzywilejowanej pozycji w porównaniu z podmiotami, które są właścicielami rzeczy lub praw majątkowych, na których ustanowiono hipotekę (zastaw) w celu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Ci ostatni

są zatem dyskryminowani w porównaniu z ogółem podatników dokonujących zapłaty podatków w formie pieniężnej, a nawet w porównaniu z podmiotami będącymi adresatami decyzji o zabezpieczeniu i właścicielami rzeczy lub praw majątkowych, na których można ustanowić hipotekę (zastaw), ale w stosunku do których zastosowano inną metodę zabezpieczenia.

Konsekwencje w praktyce**[Zabezpieczenie spłaty zobowiązań podatkowych hipoteką]**

W rezultacie podatnicy posiadający majątek, na którym została ustanowiona hipoteka (przymusowa), ponoszą większy uszczerbek na swoim majątku w związku z realizacją obowiązków podatkowych niż podatnicy, których składniki majątku są wartościowo identyczne, ale zróżnicowane co do przedmiotu w ten sposób, że w jego skład nie wchodziły rzeczy lub prawa majątkowe, na których ustanowiono hipotekę (zastaw), lub dysponują takim majątkiem, na którym można ustanowić wspomniane zabezpieczenie, ale tej formy zabezpieczenia nie ustanowił organ egzekucyjny.

[Ciężary publiczne] Ponoszenie ciężarów publicznych jest obowiązkiem wszystkich podmiotów, na których zgodnie z prawem ciężary te są nałożone. Nie jest jednak zgodne z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości opodatkowania realizowanie nałożonych ciężarów w sposób dyskryminujący podmioty ze względu na cechy, które dla realizacji obowiązków podatkowych nie mają żadnego istotnego znaczenia. Posiadanie bowiem przez pewną kategorię podmiotów określonego majątku, który stał się przedmiotem hipoteki (zastawu), nie może być uzasadnieniem dla ich nierównego traktowania prowadzącego do braku przedawnienia zobowiązania podatkowego w porównaniu z podmiotami, które takiego majątku nie posiadają, choć posiadają majątek o identycznej wartości ze względu na możliwość zaspokojenia zobowiązania podatkowego albo też posiadają taki majątek, ale z powodu arbitralnej decyzji organu egzekucyjnego nie stał się on przedmiotem zabezpieczenia (zabezpieczenia dokonano na innych składnikach majątku).

[Bezterminowość decyzji określającej wysokość zobowiązania] Dalszą konsekwencją posiadania określonych składników majątkowych i ustanowienia na nich hipoteki przymusowej jest brak przedawnienia zobowiązań

podatkowych, co prowadzi do możliwości prowadzenia postępowania kontrolnego mającego na celu określenie wysokości zobowiązania podatkowego bez ograniczenia czasowego. Efektem prowadzonego postępowania kontrolnego jest decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, która stanowi podstawę żądania jego wykonania w trybie przymusowym (egzekucja) lub dobrowolnym (zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości). Wykonanie tej decyzji doprowadzi w rzeczywistości do nierównego poniesienia ciężaru podatkowego, pomimo że materialne ustawy podatkowe nakładają obowiązek podatkowy bez względu na fakt ustanowienia hipoteki (zastawu).

Przyjęte przez ustawodawcę kryterium uzależniające wykonanie zobowiązania podatkowego, dzielące podatników na tych, w stosunku do których postępowanie podatkowe przed organem I instancji musi zostać zakończone przed upływem okresu przedawnienia (nie posiadają majątku, który może być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego lub posiadają taki majątek, ale nie ustanowiono na nim zabezpieczenia rzeczowego pomimo istnienia obawy niewykonania zobowiązania podatkowego), i na tych, w stosunku do których postępowanie przed organem I instancji prowadzące do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie jest ograniczone czasowo (posiadają majątek, który może być przedmiotem hipoteki przymusowej i ustanowiono hipotekę przymusową w konsekwencji obawy niewykonania zobowiązania podatkowego), narusza zasadę równości opodatkowania oraz zasadę równej ochrony własności.

[Ochrona prawa własności] Naruszenie prawa do równej ochrony prawa własności i innych praw majątkowych polega na takim ukształtowaniu przepisów op dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego, a właściwie wyłączających przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką (zastawem), które prowadzą do pozbawienia własności majątku w drodze egzekucji administracyjnej lub poprzez zapłatę zobowiązania podatkowego (lub inny sposób efektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego), tylko te podmioty, które posiadają określone składniki majątkowe (majątek trwały) i których składniki majątku trwałego zostały dodatkowo obciążone hipoteką (zastawem) zabezpieczającą wykonanie zobowiązań podatkowych.

Zasady, które zostały naruszone regulacją art. 70 § 8 op:				
Równość opodatkowania	Równa ochrona własności	Proporcjonalność	Zaufanie do organów państwa	Sprawiedliwość społeczna
OP wyłącza możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tylko w stosunku do jednej grupy podmiotów (podatników) – tych, na których majątku zostało ustanowione zabezpieczenie rzeczowe w postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.	Przepisy op dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego, a właściwie wyłączające przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką (zastawem), które prowadzą do pozbawienia własności majątku w drodze egzekucji administracyjnej lub poprzez zapłatę zobowiązania podatkowego (lub inny sposób efektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego) tylko te podmioty, które posiadają określone składniki majątkowe (majątek trwały) i których składniki majątku trwałego zostały dodatkowo obciążone hipoteką (zastawem) zabezpieczającą wykonanie zobowiązań podatkowych.	Wymaga zachowania odpowiedniej proporcji między pozytywnym efektem danej regulacji a ciężarem nakładanym na podmiot prawa; wymaga wskazania kolidujących ze sobą dóbr, określenia ich rangi, ustalenia, w jakim stopniu zostają one naruszone, a następnie odpowiedzi na pytanie, czy stopień realizacji danego dobra uzasadnia poświęcenie w określonym stopniu innych dóbr, znajdujących się u podstaw danego prawa lub wolności.	Organy egzekucyjne mają niezmniejszającą swobodę wyboru metod i sposobów zabezpieczenia; wierzyciel podatkowy występujący o dokonanie zabezpieczenia nie może narzucić w tym zakresie organom egzekucyjnym żadnego sposobu działania, a organy egzekucyjne mogą zastosować jeden lub kilka sposobów zabezpieczenia według własnego swobodnego uznania; wybór metody zabezpieczenia jest w zasadzie arbitralnym wyborem organu egzekucyjnego, pozostającym poza jakąkolwiek kontrolą sądowo-administracyjną.	Nie jest zgodne z tą zasadą realizowanie nałożonych ciężarów w sposób dyskryminujący podmioty ze względu na cechy, które dla obowiązków podatkowych nie mają żadnego istotnego znaczenia.
				Równe rozłożenie ciężarów publicznych
				Ponoszenie ciężarów publicznych jest obowiązkem wszystkich podmiotów, na których zgodnie z prawem ciężary te są nałożone.

Podmioty znajdujące się w identycznej sytuacji (użytkownicy wieczystości i właściciele rzeczy, zostaną zróżnicowane w ten sposób, że podmioty posiadające składniki majątkowe, na których została ustanowiona hipoteka (zastaw) przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, zostaną pozbawione tych składników majątkowych (pomimo upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Natomiast inne podmioty posiadające majątek, na którym nie może być ustanowione zabezpieczenie rzeczowe, ale o identycznej wartości (np. pieniądze w gotówce lub w postaci środków na rachunku bankowym) albo majątek, na którym może zostać ustanowione zabezpieczenie w postaci hipoteki (zastawu), ale zabezpieczenie to nie zostało ustanowione, nie zostaną pozbawione majątku z powodu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i wygaśnięcia w ten sposób zobowiązania podatkowego.

[Możliwość ograniczenia praw i wolności] Konstytucja dopuszcza możliwość ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności, jednak w takim przypadku powinny zostać zachowane proporcje pomiędzy spodziewanym efektem a nałożonym ciężarem – zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Artykuł 70 § 8 op nie spełnia standardów konstytucyjnych z następujących powodów:

- ➡ przyjęta regulacja nie jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana,
- ➡ regulacja nie została ukształtowana w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów),
- ➡ nie zachowano proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami, względnie niedogodnościami, wynikającymi z niej dla podmiotów prawa.

[Niezbędność regulacji] Niezbędność w takim wypadku powinna być rozumiana w ten sposób, że bez tej regulacji niemożliwe byłoby osiągnięcie skutku w postaci zapewnienia wpływów budżetowych. Można postawić tezę, że wobec wielkości wpływów budżetowych z tytułu podatków sposób zapewnienia tych wpływów stanowi przysłowiową „kroplę w morzu”. Z pewnością zatem nie jest to środek niezbędny do zapewnienia właściwego poziomu wpływów budżetowych.

Można oczywiście zastanawiać się, czy istnienie tej regulacji nie działa w sposób prewencyjny na podatników, którzy – działając niejako ze świadomością zastosowania tego środka – są bardziej skłonni do do-

browolnego wykonywania zobowiązań. Odpowiedź na to pytanie musi być przecząca. Możliwość ustanowienia hipoteki (zastawu) nie ma żadnego wpływu na dobrowolne wykonanie zobowiązania, ponieważ podatnik przed wydaniem decyzji wymiarowej nie ma możliwości dokonania zapłaty podatku, który wynika z decyzji o zabezpieczeniu.

Wysokość przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego jest wskazywana w decyzji o zabezpieczeniu tylko na potrzeby dokonania zabezpieczenia i nie może stanowić podstawy dokonania wpłaty podatku, ponad kwotę wynikającą z deklaracji, w sytuacji gdy nie została jeszcze wydana i doręczona decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Zatem potencjalna „groźba” realizacji dokonanego zabezpieczenia w żaden sposób nie może wpłynąć na dobrowolne wykonanie zobowiązania podatkowego.

[Celowość regulacji] Zamierzonym celem regulacji jest zwiększenie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Jednakże w pierwszej kolejności należy ustalić, czy istnieją inne metody (sposoby) na osiągnięcie tego samego celu niż uchylenie przedawnienia zobowiązania podatkowego i czy inne środki są mniej uciążliwe dla jednostki.

Z pewnością bardziej skutecznym i akceptowalnym sposobem osiągnięcia tego celu byłoby wszczynanie postępowań podatkowych wcześniej niż przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Praktyką – i to niestety nagminną – jest wszczynanie postępowań podatkowych pod koniec okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Organy podatkowe nie dokonują bieżącej weryfikacji rozliczeń podatkowych, ale korzystając właśnie z okresu przedawnienia, czynią to zbyt późno. Również w prasie pojawiały się wielokrotnie sygnały, że organy podatkowe celowo wszczynają postępowania podatkowe tak późno, licząc na zwiększenie wysokości w ten sposób kwoty ewentualnych odsetek za zwłokę – tzw. hodowanie odsetek za zwłokę²⁾.

Innym sposobem realizacji celu, jakim jest zapewnienie wpływów budżetowych i realizacji obowiązków ciążących na podatnikach, jest właściwa organizacja aparatu skarbowego, tak aby był on w stanie ustalić obszary, które

²⁾ Por. G.J. Leśniak, *Jak skarbówka hoduje odsetki*, „Rzeczpospolita” z 14 marca 2008 r.

powinny być poddane odpowiednio wcześniej kontroli. Właściwa organizacja aparatu skarbowego i sprawna wymiana informacji pomiędzy organami państwa byłaby rozwiązaniem skuteczniejszym niż przewidziane w art. 70 § 8 op.

[Proporcjonalność/kolizja dóbr] Zasada proporcjonalności *sensu stricto* wymaga zachowania odpowiedniej proporcji między pozytywnym efektem danej regulacji a ciężarem nakładanym na podmiot prawa. Ingerencja w sferę konstytucyjnych praw i wolności zawsze realizuje się w sytuacji konfliktu dwóch lub większej liczby dóbr prawnie chronionych, tj. w sytuacji gdy jednocześnie urzeczywistnienie w pełnym zakresie wszystkich dóbr nie jest możliwe.

Rozwiązanie konfliktu dóbr następuje poprzez poświęcenie jednych dóbr kosztem innych. Konflikt dóbr nie zawsze zostanie rozwiązany na korzyść dobra cenniejszego. Może się zdarzyć sytuacja, w której realizacja – w określonym zakresie – dobra mniej cennego uzasadnia poświęcenie – w innym zakresie – dobra cenniejszego.

Przekonujące uzasadnienie, że dana regulacja jest zgodna z zasadą proporcjonalności *sensu stricto*, wymaga wskazania kolidujących ze sobą dóbr, określenia ich rangi, ustalenia, w jakim stopniu zostają one urzeczywistnione (naruszone), a następnie odpowiedzi na pytanie, czy stopień realizacji danego dobra uzasadnia poświęcenie w określonym stopniu innych dóbr znajdujących się u podstaw danego prawa lub wolności.

Ustalenie kolidujących dóbr powinno się odbyć poprzez odwołanie się do art. 84 i art. 64 Konstytucji RP. Z art. 84 można wywieść z jednej strony prawo do równego opodatkowania, z drugiej zaś obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych. Oba z tych dóbr mają swoje umocowanie w Konstytucji RP i są dobrami rangi konstytucyjnej.

Nie istnieje sposób, aby ustalić, które z tych dóbr ma wyższą wartość (jest cenniejsze). Zaskarżona regulacja w zakresie urzeczywistnienia zasady powszechności opodatkowania, jak to zostało już wykazane, ma stosunkowo niewielkie znaczenie praktyczne. Zapewnienie w ten sposób wpływów budżetowych odbywa się tylko w niewielkiej części. Z kolei zasada równości opodatkowania uległa zasadniczemu zachwianiu.

Wnioski

Nie ma racjonalnego uzasadnienia, aby poświęcić dobro w postaci równości opodatkowania, doprowadzając w efekcie do dyskryminacji pewnych podmiotów, na rzecz zapewnienia realizacji celu, jakim jest powszechność opodatkowania. Brak tego uzasadnienia przejawia się przede wszystkim w tym, że wyłączono zasadę równości opodatkowania w stosunku do grupy podatników, która została wybrana przypadkowo i nieracjonalnie dla realizacji celu, jakim jest powszechność opodatkowania. Jeżeli cel ten miałby być realizowany w sposób konsekwentny, to należało w ogóle wyłączyć przedawnienie zobowiązań podatkowych lub też wydłużyć okres przedawnienia, jeżeli obecny nie jest wystarczający dla realizacji założonego celu. Rzekoma „gwarancja” ściągальności podatku, płynąca z nieprzedawnialności zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową, byłaby zbędna, gdyby organy aparatu skarbowego wykonywały powierzone im zadania w sposób rzetelny³⁾. Przedstawione argumenty, z oczywistych powodów w formie skróconej, uzasadniają postulat zmian legislacyjnych w zakresie braku przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego rzeczowo.

Ireneusz Krawczyk

³⁾ Z przygotowanej przez Departament Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli (dalej NIK) Informacji o wynikach kontroli poboru podatku dochodowego od osób prawnych (NIK, Warszawa maj 2009 r., źródło: http://nik.gov.pl/docs/inform/260609_podatek_CIT.pdf) wynika, że do przedawnienia zobowiązań podatkowych prowadzi przede wszystkim opieszałość aparatu skarbowego.

Działalność gospodarcza podmiotu publicznego – na przykładzie Agencji Mienia Wojskowego

Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Autorka jest ekspertem ds. finansów publicznych, pracownikiem naukowym w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz zastępcą dyrektora Centrum Samorządu Terytorialnego i Rozwoju Lokalnego Uniwersytetu Warszawskiego.

Rafał Cieślak

Autor jest współnikiem zarządzającym w Kancelarii Doradztwa Gospodarczego Cieślak & Kordasiewicz oraz doktorantem w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Przedstawienie problemu

[Działalność gospodarcza podmiotów publicznych]

Problem dopuszczalności prowadzenia przez podmiot publiczny działalności gospodarczej (uznania go za przedsiębiorcę) budzi w doktrynie dyskusje. Sektor publiczny – w granicach dopuszczonych przepisami prawa – podejmuje i prowadzi działalność, którą można określić mianem działalności gospodarczej. Wywołuje to określone konsekwencje natury prawnej, podatkowej, finansowej czy ekonomiczno-społecznej zarówno dla podmiotu wykonującego działalność gospodarczą, jak i otoczenia rynkowego i odbiorców oferowanych przez taką jednostkę produktów lub usług.

Przepisy ustrojowe, konstytuujące funkcjonowanie podmiotów sektora publicznego, nie zawsze w wyraźny sposób przesądzają o możliwości prowadzenia przez nie działalności gospodarczej, jej zakresie i formach. Rzadko w jasny sposób rozgraniczają tę działalność od działalności statutowej danego podmiotu. Problem dotyczy instytucji, które nie posiadają jednolitego statusu prawnego, choć dysponują lub gospodarują mieniem publicznym, takich jak np. agencje rządowe, działające na podstawie różnych podstaw prawnych i wykonujących różnorodne zadania w imieniu Skarbu Państwa.

[Agencja Mienia Wojskowego] Z takiej perspektywy interesujący przypadek stanowi Agencja Mienia Wojskowego (dalej: Agencja), która powołana została do gospodarowania mieniem powojennym oraz popolicyjnym przekazanym jej przez Skarb Państwa.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie różnic w interpretowaniu pojęcia działalności gospodarczej i przedsiębiorcy przez ustawodawcę w kontekście

funkcji realizowanych przez Agencję Mienia Wojskowego, a także wskazanie konsekwencji prawnopodatkowych uznania Agencji za przedsiębiorcę lub podmiot prowadzący działalność gospodarczą, ze szczególnym odniesieniem do obowiązków podatkowych wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol¹⁾) w zakresie podatku od nieruchomości.

Analiza przepisów prawnych

[Pojęcie „przedsiębiorcy”] W przepisach prawa polskiego pojęcie „przedsiębiorcy” ujęte zostało w kilku aktach prawnych (zob. tabela nr 1 na str. 23).

Przytoczone w tabeli definicje (które nie wyczerpują ustawowego katalogu pojęcia przedsiębiorcy) wskazują, że przymiotem przedsiębiorcy jest zawsze prowadzenie działalności gospodarczej, której zakres jest różnorodnie definiowany. Umieszczenie pojęcia przedsiębiorcy w wielu aktach prawnych ma zatem znaczenie celowościowe – w zależności od przedmiotu i celu stosowanych przepisów, na ich potrzeby, przyjmowana może być ta lub inna definicja.

Od 2007 r. obowiązuje także pojęcie „przedsiębiorcy publicznego” – wykonującego działalność gospodarczą bez względu na posiadany status prawny. Z uwagi na niejednorodność definicji przedsiębiorcy oraz dla lepszego jej zrozumienia, istotne jest zatem zdefiniowanie pojęcia działalności gospodarczej.

[Pojęcie „działalności gospodarczej”] Definicja działalności gospodarczej również występuje w wielu aktach prawnych. Wydaje się, że pojęcie to jest znacznie szersze niż pojęcie przedsiębiorcy, dla którego działalność

¹⁾ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. nr 121, poz. 844 ze zm.).

gospodarcza stanowi cechę konstytutywną. Natomiast w przypadku innych podmiotów – niebędących przedsiębiorcami – w rozumieniu usdg, fakt podejmowania i prowadzenia działalności uznanej za gospodarczą rodzi określone skutki prawne (zob. tabela nr 2 na str. 24).

Wspólnym mianownikiem powyższych definicji jest zarobkowy charakter działalności oraz częstotliwość („ciągłość”) i zorganizowany charakter jej wykonywania. Jednorazowa sprzedaż czy dzierżawa, pomimo powstania po stronie podmiotu dokonującego takiej czynności obowiązku podatkowego, nie oznacza, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą.

Przytoczony podział definicji legalnych działalności gospodarczej może być ukazany również w ujęciu celu, jakiemu towarzyszy podejmowanie i prowadzenie tej działalności. Należy wyróżnić podział ze względu na dochodowy charakter działalności: działalność w celu uzyskiwania dochodu – typowi przedsiębiorcy (np. spółki kapitałowe lub osobowe, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą); tutaj dochód przeznaczany jest na zaspokojenie właściciela; działalność nienastawiona wprost na uzyskiwanie dochodu, lecz na osiąganie innego rodzaju korzyści ekonomicznych (np. sfera użyteczności publicznej) – np. przedsiębiorstwa państwowe, spółki komunalne, zakłady budżetowe lub inne podmioty publiczne i ich jednostki organizacyjne; działalność non-profit lub non-for-profit, będąca domeną różnego rodzaju organizacji pozarządowych – tutaj dochód występuje jedynie dodatkowo i przeznaczają się go wyłącznie na cele statutowe podmiotu (które zwykle wiążą się z prowadzeniem działalności nieodpłatnej lub „po kosztach”), a nie na zaspokojenie właściciela.

Działalność gospodarcza może być prowadzona przez większość podmiotów występujących w obrocie gospodarczym, bez względu na ich status prawny, natomiast jej cel jest różny – od generowania maksymalnego zysku dla właściciela, po przeznaczanie dochodu uzyskanego „przy okazji” na realizację celów statutowych. W ustawach „podatkowych” (szczególnie w op) definicja działalności gospodarczej jest najszersza; istotny wyjątek w tym względzie stanowią przepisy upol.

Konsekwencje w praktyce

[Status prawny i zadania Agencji Mienia Wojskowego]

Polskie akty normatywne nie zawierają definicji agencji rządowej. Przyjmuje się najczęściej, że agencja rządo-

wa to zaliczana do sektora finansów publicznych osoba prawna, utworzona na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych²⁾. Agencje stanowią przykład administracji gospodarczej w ujęciu funkcjonalnym jako konsekwencji powierzenia określonym podmiotom wyłącznie w drodze ustawy zadań publicznych³⁾.

[Podstawa działania] Podstawą prawną działalności Agencji jest ustawa o Agencji Mienia Wojskowego (dalej: uamw⁴⁾). Agencja jest państwową osobą prawną, a nadzór nad jej działalnością sprawuje Minister Obrony Narodowej. Na mocy art. 7 ust. 1 uamw Agencji powierzone zostały zadania związane z gospodarowaniem, utrzymywaniem, uporządkowaniem stanu prawnego i prowadzeniem ewidencji mienia powierzonego jej przez Skarb Państwa (mienie powojenne, a w późniejszym okresie – również popolicyjne). Mienie to obejmuje wszystkie prawa majątkowe przekazane Agencji na zasadach i w trybie określonych w uamw, z wyjątkiem lasów oraz nieruchomości rolnych i innego mienia, które na podstawie przepisów szczególnych udostępniono jednostkom organizacyjnym podporządkowanym lub nadzorowanym przez Ministra Obrony Narodowej.

[Zakres czynności podejmowanych przez Agencję] Gospodarowanie mieniem przez Agencję, stosownie do dyspozycji art. 23 ust. 1 uamw, odbywa się zgodnie z zasadami racjonalnej gospodarki i polega w szczególności na sprzedaży lub zamianie mienia albo oddaniu gruntów w użytkowanie wieczyste; oddaniu mienia w użytkowanie, najem, dzierżawę, użyczenie, trwały zarząd lub do korzystania na podstawie innego stosunku prawnego; oddaniu mienia w administrowanie, na podstawie umowy na czas oznaczony, za wynagrodzeniem; wnoszeniu mienia do spółek, a także nabywaniu i obejmowaniu udziałów w spółkach. Zakres wykonywania praw właścicielskich do mienia powierzonego Agencji jest zatem szeroki. Zgodnie z przepisami upol Agencja może przekazywać nieruchomości nieodpłatnie na rzecz samorządów. Ponadto Agencja zajmuje się także wykonywaniem umów zawartych przez Ministra Obrony Narodowej na podstawie przepisów o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych i przepisów o przedsiębior-

²⁾ Zob. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 265.

³⁾ Por. K. Strykowski, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2005, str. 178.

⁴⁾ Ustawa z 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego (Dz.U. z 2004 r. nr 163, poz. 1711 ze zm.).

stwach państwowych. Może również prowadzić na rzecz urzędu obsługującego Ministra Obrony Narodowej oraz jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi Obrony Narodowej postępowania o udzielenie zamówień publicznych oraz zawierać umowy wynikające z tych postępowań, w tym również udzielanych na zasadach szczególnych, finansowanych z budżetu Ministerstwa Obrony Narodowej.

[Statut Agencji] Poza przepisami uamw podstawę funkcjonowania Agencji stanowi jej statut⁵⁾. Określa on zasady powoływania i funkcjonowania organów Agencji (Prezes Agencji, Rada Nadzorcza Agencji), a także Biura Agencji jako aparatu wykonawczego Prezesa Agencji. Agencja realizuje swoje zadania poprzez oddziały terenowe Biura Agencji.

Agencja prowadzi samodzielną gospodarkę finansową, zgodnie z rocznym planem finansowym i zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości. Przychodami Agencji, zgodnie z art. 29 ust. 1 uamw, są przede wszystkim przychody z gospodarowania mieniem, wykonywania umów o zarządzanie lub użyczenia nieruchomości będących w trwałym zarządzie jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi Obrony Narodowej lub przez niego nadzorowanych oraz przychody z działalności gospodarczej.

[Powiernictwo] Artykuł 6 uamw stanowi, że Skarb Państwa powierza Agencji wykonywanie prawa własności i innych praw rzeczowych w stosunku do mienia przekazanego Agencji na podstawie art. 2 uamw. Mamy więc do czynienia z instytucją powiernictwa, nie zaś z przejściem na Agencję praw rzeczowych⁶⁾. Agencja uzyskała bowiem jedynie kompetencję do wykonywania tych praw w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, nie zaś do zupełnie samodzielnego gospodarowania mieniem na własny rachunek. Potwierdza to dyspozycja art. 8 ust. 3 uamw, zgodnie z którą to Skarbowi Państwa – reprezentowanemu przez Agencję – przysługuje prawo własności i inne prawa rzeczowe z tytułu zbycia lub obciążenia prawem rzeczowym bądź innym prawem mienia Skarbu Państwa przekazanego Agencji. Stosownie do normy wyrażonej w art. 23 ust. 1 uamw, głównym zadaniem Agencji jest gospodarowanie mieniem Skarbu Państwa. Ma się ono odbywać

w sposób racjonalny („zgodnie z wymogami racjonalnej gospodarki”). Prowadzenie działalności gospodarczej przez Agencję (art. 23 ust. 4 uamw oraz art. 21a i 22⁷⁾) jako przedsiębiorcę odbywa się na zasadach określonych w przepisach o działalności gospodarczej.

[Przychody Agencji] Na szczególną uwagę zasługuje rozróżnienie w przepisach uamw rodzajów przychodów Agencji, które – zgodnie z art. 29 ust. 1 uamw, pochodzą z: gospodarowania mieniem, umów o zarządzanie nieruchomościami (lub umów o świadczenie usług) za wynagrodzeniem, działalności gospodarczej oraz ze spadków, darowizn i innych przychodów. Ustawodawca celowo rozgraniczył gospodarowanie mieniem od prowadzenia przez Agencję działalności gospodarczej. Agencja może również oddać swoje mienie w najem, dzierżawę, użyczenie lub administrowanie. Wydaje się, że *ratio legis* tego przepisu stanowi przede wszystkim umożliwienie prowadzenia Agencji działalności gospodarczej poprzez świadczenie usług komercyjnych na rzecz jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 21a i 22 uamw, z wykorzystaniem składników majątkowych tychże jednostek. Wynika to z publicznoprawnego statusu Agencji, która powołana została dla realizacji określonych celów statutowych (zadań publicznych), ewentualny przychód generowany wskutek prowadzonej działalności gospodarczej może wprowadzić wystąpić, lecz nie wiąże się bezpośrednio z gospodarowaniem mieniem w rozumieniu art. 29 ust. 1 pkt 1 uamw. Stosownie do treści § 13 ust. 1 rozporządzenia⁸⁾ dotyczącego zasad gospodarki finansowej Agencji, osiągnięty dochód przeznaczają one niemal w całości na inwestycje Sił Zbrojnych RP oraz Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego.

[Poglądy literatury] W literaturze podmioty (w tym też Agencja) prowadzące działalność gospodarczą w sposób pomocniczy przedstawiane są jako podmioty niebędące przedsiębiorcami w rozumieniu prawa działalności gospodarczej⁹⁾. W odniesieniu do agencji rządowych w literaturze nigdy nie wymienia się ich jako przedsiębiorców, pomimo że w ramach tej kategorii wskazuje się m.in. takie podmioty, jak np. jednostki badawczo-rozwojowe

⁵⁾ Obecnie obowiązujący na podstawie zarządzenia nr 4/MON Ministra Obrony Narodowej z 5 lutego 2002 r. w sprawie nadania statutu Agencji Mienia Wojskowego, Dz.Urz. MON z 13 lutego 2002 r.).

⁶⁾ Zob. J. Hejduk, *Zakres stosowania art. 50 ustawy o samorządzie województwa*, LexSigma, wejście w dniu 10.08.2009 r.

⁷⁾ Mienie to obejmuje nieruchomości będące w trwałym zarządzie jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Obrony Narodowej, będące w posiadaniu Agencji na podstawie umowy o zarządzanie lub umowy użyczenia.

⁸⁾ Rozporządzenie Rady Ministrów z 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Agencji Mienia Wojskowego (Dz.U. nr 21, poz. 172).

⁹⁾ Zob. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 35.

i inne jednostki sektora finansów publicznych¹⁰). Niektórzy autorzy stwierdzają wręcz, że o fakcie bycia przedsiębiorcą przesądza wpis do rejestru przedsiębiorców lub ewidencji działalności gospodarczej¹¹).

Jednak działalność gospodarczą mogą wykonywać również inne osoby prawne, które nie podlegają wpisowi do rejestru przedsiębiorców¹²), co w pewnym zakresie dotyczy również Agencji. Można zatem stwierdzić, że Agencja prowadzi działalność polegającą na gospodarowaniu mieniem w szerokim zakresie – w tym w rozumieniu np. op czy uznk oraz usdg (a wcześniej – updg).

[Status podmiotów tworzonych przez Agencję] Spółki tworzone przez Agencję lub w stosunku do których Agencja jest w posiadaniu udziałów/akcji posiadają status przedsiębiorcy zgodnie z przepisami o działalności gospodarczej. Praktyka Agencji polegająca na tworzeniu odrębnych jednostek organizacyjnych, których celem jest prowadzenie działalności gospodarczej, jest przykładem właściwego podejścia do roli, jaką pełni Agencja w systemie administrowania mieniem państwowym. Przepisy ustrojowe jedynie wskazują na możliwość (a nie obowiązek) prowadzenia przez nią działalności gospodarczej.

[Działalność Agencji a przepisy upol] Podatek ten, na gruncie art. 2 ust. 1 upol, obejmuje grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wyłączone z opodatkowania są m.in. użytki rolne i leśne, z wyjątkiem użytków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne (w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej) będące właścicielami lub posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów, posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie to wynika

z umowy zawartej z właścicielem, z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa bądź z innego tytułu prawnego (z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości), względnie – jest bez tytułu prawnego.

[Podstawa opodatkowania na gruncie upol] Podstawę opodatkowania stanowi – zgodnie z art. 4 ust. 1 upol, w przypadku gruntów – powierzchnia, w przypadku budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa, w przypadku zaś budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – wartość początkowa określana na podstawie przepisów podatkowych. Wysokość stawek podatkowych określa w drodze uchwały rada gminy i nie mogą być one wyższe niż przewidziane w przepisie art. 5 ust. 1 upol. W stosunku do przedsiębiorców oraz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą stosuje się zwykle stawki maksymalne.

Przed 2003 r. ustalenie związku przedmiotu opodatkowania z wykonywaniem działalności gospodarczej budziło wiele kontrowersji¹³). Od stycznia 2003 r. kwalifikacja przedmiotu opodatkowania opiera się na kryterium posiadania gruntu lub obiektu przez podmiot o statusie przedsiębiorcy lub podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą¹⁴).

[Zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe] Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje liczne zwolnienia przedmiotowe oraz zwolnienia podmiotowe¹⁵). Agencja posiada status podatnika podatku od nieruchomości w świetle przepisów upol (art. 2 ust. 1 pkt 3 upol w brzmieniu obowiązującym do 2002 r. i art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a upol w brzmieniu obowiązującym od 2003 r.). Problematiczne jest określenie wysokości tego podatku.

[Wyrok WSA z 19 marca 2008 r.¹⁶] Organy podatkowe uznawały Agencję za przedsiębiorcę oraz podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów updg oraz usdg na gruntach posiadanych przez Agencję. Wojewódzki sąd administracyjny w sentencji tego wyroku

¹⁰ Por. np. *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjno-prawne* (red. M. Wierzbowski i M. Wyrzykowski), Warszawa 2005; C. Kosikowski, *Polskie publiczne prawo gospodarcze*, Warszawa 2002; K. Strykowski, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2005.

¹¹ Zob. M. Zdyb, *Wspólnotowe i polskie publiczne prawo gospodarcze*. Tom I, Warszawa 2008, s. 30. Autor wywodzi, że przesądza o tym przepisy ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz.U. z 2007 r. nr 168, poz. 1186 ze zm.); możliwość rozgraniczenia podmiotów będących i niebędących przedsiębiorcami istnieje zatem od 1 stycznia 2001 r., kiedy to ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym weszła w życie.

¹² Np. Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Por. też C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie...*, s. 36.

¹³ Zob. H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, str. 381; L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, str. 117 i n.

¹⁴ H. Litwińczuk, tamże, str. 382; por. też L. Etel, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 2000, str. 113 i 114.

¹⁵ Zob. np. *Prawo finansowe* (pod red. E. Chojna-Duch i H. Litwińczuk), Warszawa 2007, str. 515 i 516 oraz A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych poddanych nadzorowi regionalnych izb obrachunkowych*, Finanse Komunalne nr 1–2/2009, str. 71 i n.

¹⁶ I SA/Wr 1785/07 opubl. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

stwierdził, że Agencja w stosunku do wszystkich będących w jej posiadaniu w latach 2001–2004 gruntów, budynków, budowli – była podatnikiem podatku od nieruchomości, który (z wyjątkami przewidzianymi w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych) zobowiązana była uiszczać według stawek najwyższych. Sąd uznał, że sam fakt wykonywania przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą również zadań publicznych nie ma znaczenia prawnego na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Status przedsiębiorcy Agencji wynika z prowadzenia przez nią działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów updg/usdg. Wojewódzki sąd administracyjny zauważył przy tym, że podstawowym celem działalności Agencji nie jest osiągnięcie zysku z prowadzonej działalności. Niemniej nawet w tej sytuacji nie można kwestionować zarobkowego charakteru działalności Agencji.

Konsekwencją tej tezy było zatem opodatkowanie gruntów będących w posiadaniu przedsiębiorcy według stawek najwyższych, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na fakt wykorzystania posiadanych gruntów na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej czy też uzyskiwania z tego tytułu dochodów.

Z prezentowanym stanowiskiem WSA nie można zgodzić się z kilku zasadniczych powodów:

➔ nie można Agencji przypisać statusu przedsiębiorcy, gdyż zgodnie z przepisami ufp jest ona kwalifikowana jako jednostka sektora finansów publicznych – jej status prawny państwowej jednostki organizacyjnej posiadającej osobowość prawną, powołanej w drodze ustawy do realizacji określonych zadań publicznych, uniemożliwia zakwalifikowanie jej jednocześnie jako przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów updg i usdg;

➔ Agencja nie może być przedsiębiorcą również dlatego, że nie podlega wpisowi do rejestru przedsiębiorców lub ewidencji działalności gospodarczej.

[Swoboda wykonywanej działalności] Pomimo znacznej swobody prowadzonej działalności w zakresie gospodarowania mieniem Skarbu Państwa Agencja nie wykonuje w stosunku do tego mienia funkcji właściwych przedsiębiorcom, takich jak korzystanie z pełnej swobody kontraktowania, prowadzenie działalności we własnym imieniu i na własne ryzyko, oparcie działalności na rocznych planach finansowych, sposobie dysponowania uzyskiwanymi dochodami oraz podleganiu reżimowi prawnemu właściwemu dla jednostek sektora finansów publicznych, nie zaś dla przedsiębiorców.

W odniesieniu do uznania Agencji za „inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą” należy natomiast wskazać, że Agencja uprawniona jest – w granicach określonych przepisami uamw – do prowadzenia działalności gospodarczej w rozmiarach służących realizacji jej podstawowego celu statutowego – wykonywania zadań publicznych.

[Interpretacja pojęcia działalności gospodarczej w upol] Interpretowanie pojęcia działalności gospodarczej w upol nie może mieć charakteru rozszerzającego, w szczególności poprzez obejmowanie wyższą stawką podatników, którzy mogą prowadzić działalność gospodarczą jako działalność pomocniczą (dodatkową) wobec głównej działalności statutowej. W doktrynie spotykany jest również pogląd, że takiej działalności nie powinno się w ogóle traktować jako działalności gospodarczej w rozumieniu upol¹⁷⁾. Do końca 2000 r. Agencja była zwolniona z podatku od nieruchomości przez okres, w którym prowadzona działalność nie przynosi jakiegokolwiek dochodu, co uzasadnione było realizowaniem przez nią zadań publicznych.

Wnioski

Wobec uregulowania pojęć „przedsiębiorca” i „działalność gospodarcza” w wielu aktach prawnych, w związku z analizowanymi przepisami upol, należy uznać, że w tym zakresie zastosowanie znajdują wyłącznie przepisy updg/usdg. Z nich także należy wywodzić ewentualny fakt posiadania statusu przedsiębiorcy w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli zgodnie z celem konkretnej ustawy podmiot jest uprawniony do prowadzenia działalności gospodarczej jako aktywności pomocniczej w stosunku do zadań statutowych, nie oznacza to, że może on być uznany za przedsiębiorcę, a ponadto, że jego działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów updg lub usdg.

Przykładowo do celów podatkowych wyrażonych w oparciu o sprzedaż czy najem mogą wiązać się z podjęciem i prowadzeniem działalności gospodarczej, natomiast upol traktuje działalność gospodarczą w sposób wąski.

Poza Agencją w obrocie występuje szereg podmiotów należących do sektora finansów publicznych wykonujących działalność gospodarczą.

prof. dr hab. **Elżbieta Kornberger-Sokołowska**
Rafał Cieślak

¹⁷⁾ O. Łunarski, P. Majka, Glosa do wyroku NSA z 22 marca 2002 r., SA/Rz 2363/00, LexSigma. Wejście w dniu 10.08.2009 r.

Pojęcie przedsiębiorcy według różnych aktów prawnych			
Akt prawny	Podmioty	Osobowość prawna	Na czym polega?
Ust. o swobodzie działalności gospodarczej (dalej: usdg ¹) art. 4 ust. 1 i 2 w zakresie poj. przedsiębiorcy,	osoba fizyczna, osoba prawna i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi oraz: wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej	tak – nadana odrębną ustawą	we własnym imieniu
obowiązująca uprzednio ust. Prawo działalności gospodarczej (dalej: updg ²) art. 2 ust. 1, 2 i 3 updg	osoba fizyczna, osoba prawna oraz niemająca osobowości prawnej spółka handlowego oraz wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej działalności gospodarczej		zawodowo, we własnym imieniu działalność gospodarczą, jako zarobkowa działalność: wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych, wykonywane w sposób zorganizowany i ciągły
Kodeks cywilny (dalej: kc ³) art. 43 ¹ kc	osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej	tak – nadana odrębną ustawą	prowadzi we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową
Ust. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (dalej: uznk ⁴) art. 2	osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej		podmioty, prowadząc, chociażby ubocznie, działalność zarobkową lub zawodową, uczestnicząc w działalności gospodarczej
Ust. o ochronie konkurencji i konsumentów (dalej: uokik ⁵) art. 4 – odwołanie do def. z usdg	osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej	tak – nadana odrębną ustawą	podmiot organizujący lub świadczący usługi o charakterze użyteczności publicznej, które nie są działalnością gospodarczą w rozumieniu usdg
Ust. o cenach (dalej: uc ⁶) art. 3 również odwołanie do usdg	rozszerza definicję o osobę prowadzącą działalność wytwórczą w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego		
Przedsiębiorstwo państwowe			
Ust. o przedsiębiorstwach państwowych (dalej: opp ⁷) art. 1	przedsiębiorstwo państwowe: samodzielny, samorządny i samofinansujący się przedsiębiorca posiadający osobowość prawną, może być ono przedsiębiorstwem działającym za zasadach ogólnych lub tzw. przedsiębiorstwem użyteczności publicznej		
Ust. o przejrzystości stosunków finansowych pomiędzy organami i przedsiębiorcami publicznymi (dalej: upsf ⁸)	każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na sposób działania oraz formę organizacyjno-prawną, w szczególności spółkę handlową, spółdzielnię, przedsiębiorstwo państwowe, towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych oraz bank państwowy, na którego działalność organ publiczny wywiera decydujący wpływ, niezależnie od wpływu wywieranego na niego przez inne podmioty		

¹ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. nr 155, poz. 1095 ze zm.).

² Ustawa z 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. nr 101, poz. 1178 ze zm.).

³ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93 ze zm.).

⁴ Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2003 r. nr 153, poz. 1503 ze zm.).

⁵ Ustawa z 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. nr 50, poz. 331 ze zm.).

⁶ Ustawa z 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. nr 97, poz. 1050 ze zm.).

⁷ Ustawa z 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. z 2002 r. nr 112, poz. 981 ze zm.).

⁸ Ustawa z 22 września 2006 r. o przejrzystości stosunków finansowych pomiędzy organami publicznymi a przedsiębiorcami publicznymi oraz o przejrzystości finansowej niektórych przedsiębiorców (Dz.U. nr 191, poz. 1411 ze zm.).

Pojęcie działalności gospodarczej	
Ust. o swobodzie działalności gospodarczej (dalej: usdg ¹) art. 2 i 3 w zakresie poj. działalności gospodarczej	zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły; pojęcia tego nie stosuje się do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów
Kodeks cywilny (dalej: kc ²) art. 43 ³ kc	nie definiują wprost działalności gospodarczej, choć wielokrotnie posługują się tym pojęciem
Ust. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (dalej: uznk ³) - art. 2	uznają działalność rolną jako działalność gospodarczą (por. art. 1 uznk)
Ust. Ordynacja podatkowa (dalej: op ⁴) art. 3 pkt 9	ujęcie szerokie – każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna czynność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców; Jest to najszerza definicja. Wprowadza wyraźną dystrykcję pomiędzy statusem przedsiębiorcy, z którym działalność gospodarcza związana jest w sposób bezpośredni, a działalnością gospodarczą wykonywaną przez inny podmiot – niebędący przedsiębiorcą; obejmuje nawet sytuacje, w których wykonywane czynności nie posiadają przymiotu działalności gospodarczej zgodnie z przepisami innych ustaw, a mimo tego przez ogólne przepisy prawa podatkowego (op) traktowane są na równi z działalnością gospodarczą.
Ust. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updo ⁵) art. 5a pkt 6	➔ zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa, działalność polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, działalność polegająca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych ➔ prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, ➔ prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły
Ust. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updp ⁶)	nie definiuje pojęcia działalności gospodarczej, choć się nim posługuje
Ust. o podatku od towarów i usług (dalej: ustu ⁷) art. 15 ust. 2	➔ wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, ➔ obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych
Ust. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol)	wąskie ujęcie – jedynie poprzez odwołanie do stosownych przepisów usdg (a wcześniej pdg), wyłączając z definicji działalności gospodarczej działalność rolniczą i leśną oraz wynajem turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.

¹ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. nr 155, poz. 1095 ze zm.).

² Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93 ze zm.).

³ Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2003 r. nr 153, poz. 1503 ze zm.).

⁴ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.).

⁵ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.).

⁶ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

⁷ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Komentarz do uchwały NSA z 29 czerwca 2009 r. I FPS 9/08

Przedawnienie nadwyżki podatku

Łukasz Matusiakiewicz

Autor jest aplikantem radcowskim (OIRP Wrocław) i urzędnikiem służby cywilnej.

Przedstawienie problemu

Przedawnienie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozliczeniu VAT do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy ujawnia specyficzną i skomplikowaną konstrukcję VAT oraz konieczność dopasowania tej konstrukcji do przepisów ogólnego prawa podatkowego. Nad tym właśnie zagadnieniem pochylił się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale¹⁾ wydanej w siedmioosobowym składzie.

Artykuł 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (dalej: op²⁾) ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu VAT.

[Przedawnienie nienależnego zwrotu podatku] Sąd uznał, że nienależny zwrot podatku przedawnia się na tych samych zasadach co typowe zobowiązanie podatkowe, polegające np. na konieczności wpłacenia do urzędu skarbowego nadwyżki wynikającej z deklaracji podatku należnego nad naliczonym.

Omawiana uchwała nie rozwiązuje jednak do końca kwestii przedawnienia w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, w których ani podatnik, ani Skarb Państwa nie mieli obowiązku zapłaty określonej kwoty mającej dopiero wpływ na rozliczenia późniejsze, niejako odraczając zwrot lub obniżając przyszłe zobowiązania podatnika (przeniesienie nadwyżki podatku naliczonego).

[Argumenty NSA] Sąd odwołał się do istoty instytucji przedawnienia i jej celu, którym jest zachowanie pewności obrotu prawnego. Brak przedawnienia powodowałby, że zaległość podatkowa z tytułu zawyżenia zwrotu czy otrzymania nienależnego zwrotu mogłaby być dochodzona przez organy podatkowe bezterminowo. Sąd odwołał się do wykładni historycznej, zwracając uwagę,

że instytucja przedawnienia określona była już w ustawie o zobowiązaniach podatkowych (dalej: uzp)³⁾. Mimo wprowadzenia do porządku prawnego, z dniem 5 lipca 1993 r., ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (dalej: upty⁴⁾), przewidującej nowy podatek, oparty na specyficznych założeniach konstrukcyjnych, w przepisach ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a następnie w op nie określono wprost instytucji przedawnienia zwrotu różnicy podatku lub przedawnienia kwoty przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Poprzestano na instytucji „przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Sąd jednocześnie zważył, że powyższego ogólnego pojęcia nie można odczytywać jedynie na podstawie wyników wykładni językowej (gramatycznej).

[Wykładnia przepisów a konstytucja i doktryna] Wiele uwagi NSA poświęcił konieczności dokonywania wykładni przepisów w zgodzie z konstytucją – odwołano się do zasad demokratycznego państwa prawa, równości i powszechności opodatkowania, sprawiedliwości i bezpieczeństwa prawnego. Zatem podatnik, który z racji specyfiki działalności (np. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów) zazwyczaj otrzymuje zwrot nadwyżki podatku naliczonego, byłby w sytuacji gorszej niż podatnik wpłacający nadwyżkę podatku należnego.

Sąd, odwołując się również do poglądów doktryny⁵⁾, zwrócił uwagę na to, że zwrot nadwyżki podatku naliczonego można traktować analogicznie jak zobowiązanie. Treść stosunku zobowiązaniowego jest jednak odmienna – wierzycielem staje się bowiem sam podatnik, dłużnikiem zaś Skarb Państwa. W uzasadnieniu uchwały poruszono kwestię swoistej „symetrii” między uprawnieniami a obowiązkami podatników i organów podatkowych. Nie może więc być tak, na co wskazywało już wcześniejsze orzec-

¹⁾ Pełny tekst uchwały dostępny jest m.in. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, pod adresem: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4DDE74BA9D>.

²⁾ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 8, poz. 60 ze zm.).

³⁾ Ustawa z 19 grudnia 1980r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 111 ze zm.).

⁴⁾ Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.).

⁵⁾ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, CH Beck, Warszawa 2000, s. 450.

nictwo⁶⁾, że organom przysługiwałoby nieograniczone w czasie prawo kwestionowania deklaracji podatkowych, w których został wykazany zwrot różnicy podatku. W odwrotnej bowiem sytuacji, tzn. zaniżenia kwoty zwrotu różnicy przez podatnika – istnieją takie ograniczenia (np. w przepisach dotyczących nadpłat).

Na konieczność równego traktowania przedawnienia zobowiązań podatkowych w VAT oraz zwrotu tego podatku wskazuje też, w ocenie sądu, regulacja art. 52 § 1 pkt 2 op, zgodnie z którą na równi z zaległością podatkową traktuje się, co do zasady, także zwrot podatku.

Reasumując, art. 70 § 1 op ma zastosowanie również do rozliczeń, w których obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przekształcił się w kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1 upu⁷⁾. Termin przedawnienia takiej kwoty zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu podatku, czyli z pierwszym dniem następnego roku, a kończy się z upływem 5 lat. Tym samym na przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne należy odpowiedzieć, że art. 70 § 1 op ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług.

Analiza przepisów prawnych

[Analiza przepisów prawnych w zakresie VAT] Stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: upu'04⁸⁾), w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (ze wskazanymi w przepisie zastrzeżeniami). Z kolei w myśl art. 87 ust. 1 upu'04⁹⁾, w przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

⁶⁾ Wyrok NSA z 11 stycznia 2008 r., I FSK 129/07, tekst dostępny również w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

⁷⁾ Przepis upu'93.

⁸⁾ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

⁹⁾ Ustawa z 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 209, poz. 1320 ze zm.) – w zakresie zmiany przepisów art. 87 upu'04 weszła w życie 1 grudnia 2008 r.).

Przepisy upu'93 przyjęły pierwszeństwo przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na następny okres rozliczeniowy, upu'04 wskazywała najpierw oba uprawnienia podatnika, czyli żądanie bezpośredniego zwrotu nadwyżki lub jej przeniesienie jako równorzędne¹⁰⁾, najnowsza zaś nowelizacja upu'04 powoduje, że zwrot podatku VAT staje się zasadą, a przeniesienie jedynie odstępstwem od niej¹¹⁾. Ponadto zgodnie z art. 183 Dyrektywy 2006/112/WE¹²⁾, w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy na podstawie ustalonych przez siebie warunków. Przepisy upu'04 wprowadzają trzy terminy zwrotu:

- ➡ podstawowy, tj. 60 dni (art. 87 ust. 2),
- ➡ wydłużony, czyli 180 dni (art. 87 ust. 5a) oraz
- ➡ przyspieszony – 25-dniowy (art. 87 ust. 6).

Dla obliczenia terminu zwrotu znaczenie ma nie data nadania przesyłki pocztowej w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego (art. 12 § 6 pkt 2 uop przewiduje domniemanie złożenia pisma już w dacie jego nadania, jednak na użytek oceny dochowania przewidzianego prawem terminu na złożenie pisma), a dzień faktycznego wpływu deklaracji do urzędu skarbowego, w przeciwnym razie termin do zwrotu różnicy podatku rozpoczynałby swój bieg, mimo że organ podatkowy w ogóle nie dysponowałby deklaracją podatkową wskazującą na ten zwrot¹³⁾.

[Analiza przepisów ogólnego prawa podatkowego] Zgodnie z art. 70 § 1 op zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Artykuł 5 op definiuje przy tym zobowiązanie podatkowe jako wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Istota przedawnienia zobowiązań podatkowych wynika z tego, że na skutek upływu określonego

¹⁰⁾ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2007*, Unimex, Wrocław 2007, s. 999–1000.

¹¹⁾ Ł. Matusiakiewicz, *Uprawnienie do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego po nowelizacji przepisów o VAT*, Jurysdykcja Podatkowa nr 2/2009, s. 15.

¹²⁾ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L. 347 ze zm.).

¹³⁾ Wyrok WSA z 26 lutego 2008 r., III SA/Wa 2180/07, LEX nr 462871.

czasu zobowiązania te wygasają z mocy prawa (art. 59 § 1 pkt 3 op), organ podatkowy nie może skutecznie domagać się od podatnika zapłaty podatku, a zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć¹⁴). Dobrowolne spełnienie zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, prawu podatkowemu nie jest bowiem znana cywilnoprawna instytucja zobowiązania naturalnego (zgodnie z art. 411 pkt 3 ustawy – Kodeks cywilny, dalej: kc¹⁵), nie można żądać zwrotu świadczenia, jeżeli świadczenie zostało spełnione w celu zadośćuczynienia przedawnionemu roszczeniu).

[Zaległość podatkowa] Na podstawie art. 51 § 1 op zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, jednak art. 52 § 1 pkt 2 op zrównuje ze wskazaną powyżej zaległością zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej bądź został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy.

[Termin płatności podatku] Kwestia terminu płatności podatku uregulowana jest najpełniej w materialnoprawnej ustawie podatkowej, tj. w upu'04 – jak stanowi art. 103 ust. 1, podatnicy oraz podmioty wymienione w art. 108 są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 2–4 oraz art. 33 i 33b. Powyższe unormowanie ma znaczenie również dla określenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie budziło i nie budzi większych wątpliwości, że zobowiązanie podatkowe za grudzień danego roku przedawnia się rok później niż zobowiązania z deklaracji od stycznia do listopada, ponieważ terminem płatności kwoty nadwyżki podatku należnego nad naliczonym jest 25 stycznia roku następnego. W świetle art. 103 ust. 2a upu'04, wprowadzającego instytucję comiesięcznych zaliczek w przypadku rozliczenia kwartalnego, można również postawić tezę, że ostatnia zaliczka dotycząca czwartego kwartału roku kalendarzowego (czyli także za grudzień) przedawnia się rok później niż pierwsza i druga.

¹⁴ Wyrok WSA z 26 stycznia 2004 r., III SA 999/2002, niepubl.

¹⁵ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93 ze zm.).

Konsekwencje w praktyce

[Charakter prawny kwoty do przeniesienia] Przedstawione stanowisko NSA nie było zaskoczeniem. Już wcześniej sądy administracyjne prezentowały poglądy tożsame¹⁶ z omawianą uchwałą. Jednakże również odmienne zapatrywania sądów nie były odosobnione¹⁷. Uchwała siedmiu sędziów wyjaśniła skomplikowany stan prawny, w którym można było zauważyć „niedopasowanie” przepisów op do przepisów dotyczących VAT. Jednocześnie nie rozwiązała wątpliwości, jak należy podejść do możliwości przedawnienia kwot przeniesienia czy ewentualnie obliczenia terminu przedawnienia w takich sytuacjach.

[Aspekty cywilnoprawne] Sąd wielokrotnie podnosił kwestię „terminu wymagalności” czy „terminu płatności podatku”. Przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych w żadnym wypadku nie odsyłają do prawa cywilnego, jednakże instytucja przedawnienia ma pewne korzenie w prawie cywilnym. Należy wskazać na art. 120 § 1 kc stanowiący, że bieg przedawnienia rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. Jeżeli zaś wymagalność roszczenia zależy od podjęcia określonej czynności przez uprawnionego, bieg terminu rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stałoby się wymagalne, gdyby uprawniony podjął czynność w najwcześniejszym możliwym terminie. Konstrukcja prawna przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym może zatem przypominać cywilnoprawne zobowiązanie bezterminowe, o którym mowa jest w zdaniu drugim § 1 art. 120 kc, termin spełnienia świadczenia (dokonania zwrotu) przez Skarb Państwa nie jest bowiem oznaczony, może wynikać dopiero z oświadczenia woli, jakim jest wykazanie (zadeklarowanie) przez podatnika VAT w deklaracji nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do bezpośredniego zwrotu na rachunek bankowy.

[Odwrócenie ról] Wystąpienie przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego jest jedynie swoistym zobowiązaniem bezterminowym, „odroczone” czy „zawieszonym”. Przeniesienie kwoty na następny miesiąc czy kwartał ma również charakter techniczny, informacyjny, jak też ułatwiający rozliczenia podatkowe. Skoro w uchwale mowa jest o odwróceniu „tradycyjnych” ról – podatnik staje się wierzycielem, a organ podatkowy

¹⁶ Wyrok WSA z 27 stycznia 2009 r., III SA/GL 760/08, LEX nr 487201.

¹⁷ Wyrok WSA z 14 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1520/07, Jurysdykcja Podatkowa nr 2/2008; wyrok WSA z 3 grudnia 2004 r., III SA/Wa 97/04, LEX nr 166904.

zobowiązany, to w sytuacji przeniesienia nie występuje jeszcze termin wymagalności czy termin płatności.

Uchwała NSA odnosiła się do stanu prawnego w świetle upu'93 (co jednocześnie nie oznacza automatycznie, że nie ma zastosowania do aktualnego stanu prawnego) – w świetle art. 19 ust. 4 upu'93 dokonywanie przeniesienia nadwyżki przez 36 miesięcy prowadziło do wygaśnięcia prawa do zwrotu. Obowiązek bezpośredniego zwrotu mógł zatem w ogóle nie powstać. Również obecnie przeniesienie „materializuje się” dopiero w którymś z przyszłych okresów rozliczeniowych – wpływa na obniżenie podatku wpłacanego do urzędu skarbowego albo też prowadzi do bezpośredniego zwrotu VAT. Prawo do zwrotu bezpośredniego jest oparte na zasadzie rozporządzalności – to podatnik może, a nie musi deklarować chęć zwrotu. Wierzytelność podatnika jest dopiero „spodziewana” – to kwota zwrotu „konsumuje” kwotę przenoszoną. Powyższe tezy nie wiążą się z niebezpieczeństwem, że zaległość podatkowa wynikająca np. z zawyżenia przez podatnika w deklaracji VAT kwoty do przeniesienia mogłaby być dochodzona bezterminowo. Warto bowiem przypomnieć tezę uchwały, w której stwierdzono, że termin przedawnienia „kwoty różnicy” (czyli kwoty przeniesienia) zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu podatku.

[Wpływ terminu zwrotu VAT na obliczenie terminu przedawnienia] Rozważania o normatywnym związku pojęć „termin przedawnienia” z „terminem płatności” czy „terminem wymagalności” prowadzą do interesujących wniosków odnośnie do obliczania terminów przedawnienia.

[Sytuacje paradoksalne – konieczność unikania wykładni *ad absurdum*] W sytuacji gdy decyzja organu podatkowego określa jedynie kwotę do przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego na następny miesiąc, w kwocie korzystniejszej dla podatnika, trudno mówić o zaległości, ponieważ:

- ➔ ani organ podatkowy nie może prowadzić postępowania egzekucyjnego,
- ➔ ani podatnik nie może złożyć np. wniosku o stwierdzenie nadpłaty (gdy przeniesienie nadwyżki w decyzji określono w wysokości wyższej niż w deklaracji),
- ➔ ani też podatnik nie jest zobowiązany do pokrycia różnicy (gdy przeniesienie w decyzji określono w wysokości wyższej niż w deklaracji). Jak można mówić więc w takiej sytuacji o zobowiązaniu któregośkolwiek z podmiotów (Skarb Państwa, podatnik), skoro żaden z nich nie ma instrumentów, by egzekwować swą wierzytelność?

Mając na uwadze konstytucyjne zasady równości i sprawiedliwości czy bezpieczeństwa prawnego, jak również zakaz stosowania wykładni *ad absurdum*, należy zważyć, że podatnik, któremu decyzja określiła wyższą nadwyżkę podatku naliczonego do przeniesienia, byłby niekiedy w gorszej sytuacji niż podatnik, w stosunku do rozliczenia którego decyzja określiła niż nadwyżkę podatku naliczonego do przeniesienia.

Przykład

W wyniku prowadzonego postępowania organ podatkowy określił podatnikowi za styczeń 2003 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia – w wysokości 5.000 zł (w miejsce zadeklarowanego przez podatnika zwrotu 10.000 zł). Zwrot był w świetle ustaleń organu niezasadny, gdyż podatnik stosował stawkę 7% VAT na sprzedawany towar, a organ uznał, że stawka podatku powinna

Stan faktyczny Termin złożenia deklaracji	Wykazany termin zwrotu	Postępowanie podat- kowe	Termin zwrotu	Termin przedawnienia nienależnego zwrotu
25 września 2009 r. deklaracja za sierpień 2009 r. z wykazaną kwotą do przeniesienia, następnie 23 października deklaracja za wrzesień 2009 r. z wykazanym zwrotem VAT	60 dni	okazuje się, że podatnik zawyżył kwoty przeniesienia i zwrotu	22 grudnia 2009 r.	z deklaracji za wrzesień 2009 r. – 31 grudnia 2014 r. zwrot ten może również „skonsumować” kwotę z przeniesienia z deklaracji za sierpień 2009 r., kwota przeniesienia „dzieli los” kwoty zwrotu, gdy idzie o przedawnienie
jw.	180 dni	okazuje się, że podatnik zawyżył kwoty przeniesienia i zwrotu	21 kwietnia 2010 r.	z deklaracji za wrzesień 2009 r. – 31 grudnia 2015 r., kwota przeniesienia również dzieli los kwoty zwrotu
23 listopada 2009 r. deklaracja za październik 2009 r.	60 dni	zwrot uznany w za zawyżony	22 stycznia 2010 r.	31 grudnia 2015 r.
jw.	25 dni	zwrot uznany w za zawyżony	17 grudnia 2009 r.	31 grudnia 2014 r.

wynosić 22%, co w kontekście brzmienia art. 21 ust. 4 upu'93 dało podatnikowi jedynie prawo do zadeklarowania przeniesienia. W lutym 2003 r. stwierdzono niewielkie nieprawidłowości, wydana decyzja przede wszystkim jednak uwzględniała „przeniesienie ze stycznia”, polepszające sytuację podatnika w stosunku do rozliczenia wynikającego z deklaracji. Organ podatkowy w związku z tym wszczął jedynie postępowanie egzekucyjne w odniesieniu do rozliczenia nienależnego zwrotu ze stycznia 2003 r., które skutecznie przed 31 grudnia 2008 r. (termin przedawnienia) przerwało bieg przedawnienia. Czy zatem kwoty dotyczące lutego 2003 r. się przedawniają? Jeżeli określona wiarytelność nie podlega egzekucji, to trudno jednocześnie wyobrazić sobie sytuację, by miała się przedawniać. Czy zatem organy podatkowe będą wszczynać postępowania egzekucyjne w odniesieniu do rozliczeń miesięcy, w których w decyzji jedynie określono inną niż podatek kwotę do przeniesienia, aby formalnie przerwać bieg terminu przedawnienia, jednak tuż po wszczęciu, z racji bezprzedmiotowości takiego postępowania, egzekucję umarzać?

Powyższy przykład odnoszący się do okresów rozliczeniowych sprzed 2004 r. będzie z biegiem czasu tracił na znaczeniu, to jednak potwierdza on, że kwota do przeniesienia nie jest jeszcze zobowiązaniem Skarbu Państwa do zwrotu podatnikowi określonej kwoty. Można również zauważyć, że organy podatkowe w przypadku przeniesienia nadwyżki nie mają tak wielu instrumentów weryfikacji rozliczenia w trybie czynności sprawdzających jak w przypadku zwrotu podatku (por. art. 277 w zw. z art. 275 § 1 op).

Wnioski

[Każde rozliczenie powinno ulegać przedawnieniu]

Z uwagi na istotę i funkcję instytucji przedawnienia należałoby uznać, że każde rozliczenie podatnika, w tym i takie, w którym wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, powinno ulegać przedawnieniu.

[Wyrok WSA, III SA/GL 760/08] W przytaczanym wyroku z 27 stycznia 2009 r. sąd uznał, że z istoty instytucji unormowanej w art. 70 op wynika, że nie jest możliwe domaganie się uiszczenia zaległości w zobowiązaniu podatkowym. Ten sam skutek należy przyjąć w stosunku i do innych elementów tego podatku w tym do określania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia.

Zdaniem sądu z istoty prawa podatkowego wynika zarówno ograniczona czasowo możliwość domagania się spełnienia zobowiązań od podatników przez organy podatkowe, jak i domaganie się przez podatników uwzględnienia przez organy przysługujących im praw (np. ograniczenia czasowe wniosku o stwierdzenie nad-

płaty z art. 79 i 80 op). Problemem jest jedynie termin tego przedawnienia. Konsekwencją wcześniejszych rozważań będzie postawienie tezy, że powinien on być liczony od pierwszego, następującego po wykazaniu kwoty (wykazaniu kwot, jeśli miało to miejsce przez kolejne miesiące) do przeniesienia, rozliczenia podatnika z zadeklarowaną nadwyżką – albo podatku należnego albo podatku naliczonego¹⁸⁾. Oczywiście i tu pojawia się niebezpieczeństwo, co będzie w przypadku, gdy podatek przez wiele lat przenosi kwoty nadwyżki podatku naliczonego na następne okresy. Sytuacja taka wydaje się w praktyce mało prawdopodobna (nadto nowelizacja upu'04 z 2008 r. likwiduje sytuację, kiedy owo przeniesienie jest koniecznością, za wyjątek też – w świetle rozumienia art. 86 ust. 19 upu'04, nawet przed nowelizacją – można uznać przenoszenie nadwyżki na więcej niż 1 okres rozliczeniowy¹⁹⁾), ale nie niemożliwa.

[Postulaty *de lege ferenda*] Oprócz powyższej analizy wypada zaprezentować również postulat *de lege ferenda*, by kwestia przedawnienia kwot do przeniesienia została wprost ujęta przez ustawodawcę np. przy okazji kolejnej nowelizacji op. Jednak oprócz wskazania, że termin przedawnienia kwoty „przeniesienia” zaczynałby biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku pierwszego po „przeniesieniu” zobowiązania podatkowego albo termin płatności pierwszego wykazanego po „przeniesieniu” zwrotu podatku, ustawodawca podatkowy mógłby rozważyć dodanie sformułowania: *nie później jednak niż z upływem ... lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatek złożył deklarację z wykazaną kwotą nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług*, przy czym warto rozważyć okres np. 6 lub 7 lat. I nie chodzi tu o wydłużenie standardowego terminu przedawnienia, ale o mądry kompromis między różnymi wartościami, w tym także słusznym interesem podatnika.

Łukasz Matusiakiewicz

¹⁸⁾ Zwraca się jednak uwagę, że mogą pojawić się różne interpretacje – np. P. Kaim, E. Szkolnicka, M. Czerwonko, R. Wielgórski, *Uchwała NSA: nienależny zwrot VAT przedawnia się tak samo jak zobowiązania podatkowe*, Mon.Pod. nr 8/2009, s. 4. wskazują: *Odnosząc tę zasadę (z art. 70 op – przyp. Ł.M.) literalnie do nienależnego zwrotu VAT, należałoby uznać, że bieg terminu rozpoczyna się ostatniego dnia roku kalendarzowego, na który przypadał termin płatności VAT, który obowiązywałby podatnika, gdyby nie było nadwyżki podatku naliczonego.*

¹⁹⁾ Wyrok WSA z 15 kwietnia 2008 r., I SA/Łd 6/08, LEX nr 409293, Mon.Pod. nr 8/2008, s. 27.

Glosa do wyroku WSA z 5 maja 2009 r., I SA/GI 1069/08

Aport do spółki osobowej jako czynność podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym

Anna Pęczyk-Tofel

Autorka jest doradcą podatkowym, aplikantką radcowską w Warszawie, współpracuje z Kancelarią Podatkową Jeschke Rentfleisz Dasiewicz.

Marcin Stanisław Tofel

Autor jest aplikantem radcowskim w Warszawie, doktorantem w Katedrze Prawa Handlowego WPiA UW, współpracuje z Kancelarią Prawniczą SALANS.

Stan faktyczny

Podatnik wystąpił z wnioskiem o indywidualną interpretację prawa podatkowego w zakresie konsekwencji podatkowych związanych z wniesieniem do spółki osobowej wkładu niepieniężnego w postaci akcji. Zdaniem wnioskodawcy tego rodzaju czynność nie będzie skutkowałą powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu.

Minister finansów uznał stanowisko wyrażone we wniosku za nieprawidłowe i wskazał, że wniesienie akcji do spółki osobowej stanowi ich odpłatne zbycie, które podlega opodatkowaniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a ustawy o podatku osobowym od osób fizycznych (dalej: updof)¹⁾. W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa minister finansów stwierdził brak podstaw do zmiany wydanej interpretacji prawa podatkowego.

Rozstrzygnięcie WSA

Wojewódzki sąd administracyjny ocenił, że wydana interpretacja nie narusza prawa i skargę podatnika oddalił. Sąd podkreślił, że wniesienie do spółki osobowej określonych rzeczy czy też praw majątkowych jako wkładu niepieniężnego jest formą ich odpłatnego zbycia. W zamian za wkłady wspólnik otrzymuje udziały w spółce osobowej. W momencie zatem objęcia udziałów w spółce osobowej po stronie wspólnika powstanie przychód, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a updof, a więc tzw. przychód z kapitałów pieniężnych.

¹⁾ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.).

Glosa

Wniesienie do spółki osobowej należących do wspólnika składników majątku stanowi jedną z możliwych form przeniesienia ich własności na rzecz spółki. Warto się zatem zastanowić, czy wniesienie aportu do spółki osobowej nie powinno podlegać opodatkowaniu, na gruncie obowiązujących przepisów, jako odpłatne zbycie na rzecz spółki składników majątku.

[Udziały w spółce osobowej] W przypadku spółki osobowej wkład wspólnika może polegać na przeniesieniu lub obciążeniu własności rzeczy bądź innych praw, w tym ograniczonych praw rzeczowych, a także na dokonywaniu innych świadczeń na rzecz spółki, np. świadczeniu pracy.

W przeciwieństwie do spółki kapitałowej w spółce osobowej, z wyjątkiem jedynie spółki komandytowo-akcyjnej, brak jest kapitału zakładowego, który dzieliłby się na udziały albo akcje. Co do zasady, w spółce osobowej występuje natomiast udział kapitałowy, który – o ile wspólnicy nie postanowią inaczej – odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu oraz udział w zysku, od którego uzależniona jest wysokość, w jakiej poszczególni wspólnicy partycypują w zysku spółki. W odniesieniu do majątku założycielskiego utworzonego z wniesionych wkładów, wspólnikom przysługują udziały kapitałowe, natomiast w odniesieniu do mienia nabytego przez spółkę w trakcie jej funkcjonowania, udziały w zysku²⁾. Na podstawie art. 51 Kodeksu spółek handlowych

²⁾ E. Maleszyk, *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, PPH 2004, nr 1, s. 45; A. Kidyba, *Komentarz do art. 50 Kodeksu spółek handlowych*, [w:] A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do art. 1–300 k.s.h.*, LEX, 2007, wyd. VI.

(dalej: ksh)³⁾ każdy wspólnik ma prawo do równego udziału w zysku bez względu na rodzaj i wartość wkładu. Co jednak istotne, zgodnie z art. 37 § 1 ksh regulacje ustawowe dotyczące zarówno udziału kapitałowego, jak i udziału w zysku mają charakter dyspozytywny. Zatem w umowie spółki możliwe jest nadanie im innego znaczenia, które może prowadzić do całkowicie odmiennego ukształtowania uprawnień majątkowych wspólników. Nie jest również wykluczone, że w drodze umownej wspólnicy zastąpią pojęcie udziału kapitałowego inną instytucją. Jeżeli wspólnicy skorzystają z takiej możliwości, konieczne wydaje się być umowne uregulowanie kwestii związanych ze sposobem rozliczeń pomiędzy wspólnikiem a spółką w przypadku jego wystąpienia ze spółki. Należy bowiem zauważyć, że ustawowe regulacje w tym zakresie zawarte w art. 65 ksh odwołują się do pojęcia udziału kapitałowego.

[Rozbieżne interpretacje i wyroki] W ostatnim czasie organy podatkowe oraz sądy administracyjne prezentują rozbieżne opinie związane z interpretacją upodof w zakresie konsekwencji podatkowych dotyczących wnoszenia do spółek osobowych wkładów niepieniężnych. Część z nich utrzymuje dotychczasową linię interpretacyjną, zgodnie z którą wniesienie aportu do spółki osobowej jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym⁴⁾. Druga część twierdzi z kolei, że aport wnoszony do spółki osobowej stanowi odpłatne zbycie składników majątkowych, którego konsekwencje podatkowe uzależnione są od tego, co stanowi przedmiot aportu⁵⁾.

[Wyroki niekorzystne] Organy podatkowe oraz sądy administracyjne uznające aport do spółki osobowej za czynność opodatkowaną podnoszą, że uzyskane z jego tytułu przychody zaliczają się do odrębnego źródła przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych,

³⁾ Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. nr 94, poz. 1037 ze zm.).

⁴⁾ Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 9 października 2008 r., IBPB1/415-451/08/ZK; wyrok WSA z 14 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 3103/08; wyrok WSA z 17 lutego 2009 r., III SA/Wa 2926/08.

⁵⁾ Wyrok WSA z 5 maja 2009 r., I SA/GI 1069/08; wyrok WSA z 22 stycznia 2009 r., I SA/GI 1033/08; wyrok WSA z 17 grudnia 2008 r., I SA/Bd 690/08; wyrok WSA z 25 lutego 2009 r., I SA/Kr 295/09; wyrok WSA z 4 grudnia 2008 r., I SA/Kr 629/08; wyrok WSA z 18 lutego 2009 r., I SA/Kr 1441/08; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 29 września 2008 r., IBPB2/415-1150/08/MM; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 20 maja 2008 r., IPPB2/415-371/08-2/SR; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 18 kwietnia 2008 r., IBPB2/415-582/08/AA/KAN-3075/03/08; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 4 sierpnia 2008 r., IBPB1/415-327/08/BK (KAN-3773/04/08).

o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 upodof. Przepis ten odnosi się do odpłatnego zbycia:

- ➔ nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- ➔ spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz
- ➔ prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej;
- ➔ prawa wieczystego użytkowania gruntów;
- ➔ innych rzeczy,

o ile odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a w odniesieniu do innych rzeczy przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. Jednocześnie zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 7 upodof do źródła przychodu z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych zalicza się również odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 upodof. Co jednak istotne, z treści art. 10 ust. 2 pkt 2 upodof wynika, że przepisów art. 10 ust. 1 pkt 8 upodof nie stosuje się do odpłatnego zbycia w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Na podstawie powyższych regulacji organy podatkowe oraz sądy administracyjne prezentujące niekorzystne dla podatników stanowisko uznają, iż wniesienie aportem udziałów w spółkach mających osobowość prawną lub też papierów wartościowych (np. akcji) prowadzi do powstania przychodu z kapitałów pieniężnych (art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a upodof). Wskazują one, że udziały w spółkach kapitałowych oraz papiery wartościowe (np. akcje) nie zostały wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 8 upodof, ich zbycie stanowi zatem czynność opodatkowaną. Tym samym konsekwencje podatkowe związane z wniesieniem do spółki osobowej aportu, w szczególności w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego oraz wysokości przychodu, zależą od tego, co byłoby jego przedmiotem.

[Przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część jako aport] Warto wskazać, iż zdaniem organów podatkowych przychody z tytułu odpłatnego zbycia składników majątkowych wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika

wnoszącego je w formie aportu do spółki osobowej zaliczają się na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 1 updof do przychodów z działalności gospodarczej⁶⁾. Ze względu na to, iż art. 10 ust. 1 pkt 8 updof odnoszący się do przychodów z odpłatnego zbycia wskazanych w nim składników majątku nie znajduje zastosowania, w przypadku gdy odpłatne zbycie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej, to wynikające z art. 10 ust. 2 pkt 2 updof wyłączenie art. 10 ust. 1 pkt 8 updof w odniesieniu do odpłatnego zbycia w formie wniesienia wkładu do spółki środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nie może być zastosowane do aportu składników wykorzystywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Przyjęcie prezentowanego przez organy podatkowe stanowiska oznaczałoby w konsekwencji, że aport większości składników majątku wykorzystywanych na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez wnoszącego je do spółki osobowej podatnika stanowiłby czynność podlegającą opodatkowaniu, z wyjątkiem składników majątku wskazanych w art. 10 ust. 3 updof. W związku z powyższym, w sytuacji gdy przedmiotem aportu do spółki osobowej byłoby przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, a więc zespół składników wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, to taki aport stanowiłby w całości czynność podlegającą opodatkowaniu, z wyłączeniami wynikającymi z art. 10 ust. 3 updof.

W tym kontekście zasadne może być odwołanie się do uzasadnienia głosowanego wyroku. Sąd uznał w nim, że z istoty uregulowań prawnych przyjętych na gruncie updof wynika, iż żaden z nich nie zwalnia z opodatkowania przychodów uzyskanych tytułem wniesienia udziałów spółek kapitałowych do spółki osobowej. Co prawda (...) art. 10 ust. 2 pkt 2 updof wyłącza z opodatkowania zdefiniowane kategorie wkładu niepieniężnego, to jego dyspozycja nie obejmuje jednak swoim zakresem kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 updof. Skoro ustawodawca przewidział wyłączenie ze źródła przychodów w przypadku odpłatnego zbycia w drodze aportu nieruchomości i praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 updof, a nie zawarł takiego zastrzeżenia w odniesieniu do udziałów mieszczących się w dyspozycji art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy, to zasadnym jest przyjęcie, że w tym przypadku powstaje przychód

(...) ⁷⁾. Jednocześnie momentem powstania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych w formie aportu do spółki osobowej, jest – zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a updof – moment przeniesienia ich własności na nabywcę, niezależnie od tego, czy przychód został faktycznie otrzymany.

Podsumowując, zdaniem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, prezentujących negatywne dla podatników stanowisko, wniesienie przez wspólnika udziałów lub akcji do spółki osobowej w ramach wkładu powoduje następujące skutki:

- ➔ zmianę właściciela – właścicielem udziałów (akcji) staje się bowiem spółka osobowa;
- ➔ wniesienie udziałów (akcji) do spółki jawnej jest przeniesieniem własności tych udziałów, za które wspólnikowi przysługuje wkład w spółce osobowej, który posiada określoną wartość;
- ➔ kwota odpowiadająca wartości otrzymanego wkładu stanowi przychód w rozumieniu updof;
- ➔ koszt uzyskania przychodu stanowią wydatki poniesione na nabycie wniesionych udziałów (akcji) w spółce kapitałowej.

[Korzystne wyroki] Sądy administracyjne prezentujące odmienne od przedstawionego powyżej stanowisko podkreślają, że wniesienie udziałów do spółki nieposiadającej osobowości prawnej nie pociąga za sobą otrzymania przez osobę dokonującą aportu żadnej odpłatności. Nie jest bowiem możliwe określenie, co stanowi przychód wspólnika wnoszącego wkład do spółki osobowej. Ich zdaniem nie sposób uznać, że wspólnik otrzymuje od spółki wkład, jako wynagrodzenie, który sam do niej wnosi. Jak słusznie wskazał WSA – *wniesienie wkładu niepieniężnego o określonej wartości (...) jako takie nie może być jednocześnie uznane za zwrotne otrzymanie przychodu w wysokości właśnie wartości tego wnoszonego wkładu*⁸⁾.

Pogląd WSA zasługuje jednak na aprobatę. W obowiązującym stanie prawnym brak jest bowiem stosownych regulacji, które pozwalałyby uznać wniesienie aportu do spółki osobowej za czynność podlegającą opodatkowaniu. Artykuł 17 ust. 1 pkt 9 updof stanowi, że za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość

⁶⁾ Interpretacja Dyrektora IS w Warszawie z 25 czerwca 2009 r., znak IPPB1/415-288/09-2/AG.

⁷⁾ Wyrok WSA z 5 maja 2009 r., I SA/GI 1069/08.

⁸⁾ Wyrok WSA z 14 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 3103/08.

prawną albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny. Wykładnia historyczna przywołanego przepisu wskazuje na to, że pozostawienie aportu do spółki osobowej poza jego dyspozycją było zamierzonym działaniem ustawodawcy, a nie przeoczeniem. Przed wprowadzeniem w życie art. 17 ust. 1 pkt 9 updof, a więc przed 2001 r. wniesienie aportu do spółki kapitałowej nie stanowiło bowiem czynności opodatkowanej⁹⁾. Ponadto zgodnie z pierwotną wersją tego przepisu przychód stanowiła nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny. Dopiero obowiązująca od początku 2004 r. nowelizacja doprecyzowała updof, że opodatkowaniu podlega jedynie aport wnoszony do spółek posiadających osobowość prawną, a więc spółek kapitałowych¹⁰⁾. Powyższa zmiana jednoznacznie wskazuje na to, że celem ustawodawcy było wyłączenie wniesienia aportu do spółki osobowej spod dyspozycji art. 17 ust. 1 pkt 9 updof.

Ponadto należy zwrócić uwagę na fakt, że art. 10 ust. 2 pkt 2 updof w dotychczasowym brzmieniu wszedł w życie w 2001 r. na mocy tej samej nowelizacji updof co art. 17 ust. 1 pkt 9. W konsekwencji, jak się wydaje, odczytywanie normatywnej treści art. 10 ust. 2 pkt 2 updof powinno następować w połączeniu z art. 17 ust. 1 pkt 9. Zgodnie z art. 10 ust. 2 pkt 2 updof przepisów art. 10 ust. 1 pkt 8 updof nie stosuje się do odpłatnego zbycia środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych poprzez ich wniesienie jako wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni. Jak się wydaje, powyższy przepis odnosi się jedynie do wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółek kapitałowych i nie obejmuje swoim zakresem spółek osobowych, gdyż w takim przypadku nie dochodzi w ogóle do istotnego – dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych – zdarzenia. *De lege ferenda*, wydaje się, że w celu uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości ustawodawca powinien, podobnie jak to uczynił w przypadku art. 17 ust. 1 pkt 9 updof, doprecyzować wprost w treści art. 10 ust. 2 pkt 2 updof, że chodzi w nim wyłącznie o spółki kapitałowe.

[Brak możliwości ustalenia przychodu] W odniesieniu do poczynionych powyżej uwag należy uznać, że wnie-

sienie udziału do spółki osobowej nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nie jest bowiem możliwe określenie przychodu, jaki powstaje po stronie wspólnika w związku z wniesieniem przez niego wkładu niepieniężnego do spółki osobowej. W odróżnieniu od spółek osobowych art. 17 ust. 1 pkt 9 updof wskazuje wprost, że w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej przychodem wspólnika jest nominalna wartość udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład. Gdyby jednak ustawodawca nie wprowadził powyższego przepisu do updof, to aport do spółki kapitałowej nie stanowiłby czynności podlegającej opodatkowaniu. Ponadto nie byłoby wiadomo, w jaki sposób określić wysokość osiągniętego z tego tytułu przychodu.

W spółce osobowej mamy do czynienia z dwoma podstawowymi rodzajami udziałów, z których żadnego nie należy utożsamiać z udziałami (akcjami) w spółce kapitałowej. *Inne zasady obowiązują w spółkach kapitałowych przy przyznawaniu udziałów wspólnikom, udziały te mają też odmienny charakter. Posiadanie udziału w sp. z o.o. uzależnione jest od opłacenia tego udziału. Udział ten stanowi pewną określoną część kapitału zakładowego. Ponadto udziały te podlegają obrotowi i – na co należy zwrócić uwagę – wspólnik może posiadać więcej niż jeden udział. Specyfika spółek osobowych nie pozwala na stwierdzenie, że udział kapitałowy w spółce jawnej tylko w momencie jej tworzenia odpowiada konstrukcji udziałów w spółkach kapitałowych. Udział kapitałowy w spółce jawnej nie stanowi odpowiednika udziału w spółce z o.o. w żadnym stadium bytu spółki¹¹⁾.*

Jednocześnie wspólnicy spółek osobowych mogą, w drodze postanowień umownych, nadać udziałom kapitałowym odmienne od wynikającego z przepisów ksh znaczenie bądź też w pełni zrezygnować z posługiwania się tą konstrukcją. Dlatego też nie jest możliwe przyjęcie, że jakikolwiek udział należny wspólnikowi spółki osobowej będzie stanowił jego przychód. W przypadku spółek kapitałowych wspólnicy nie są uprawnieni do modyfikowania w umowie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością czy statucie spółki akcyjnej ustawowego znaczenia udziałów (akcji) nabywanych przez nich w zamian za wnoszone do spółki aporty oraz sposobu ustalania ich wartości. W tym bowiem zakresie przepisy ksh mają

⁹⁾ Ustawa z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 104, poz. 1104).

¹⁰⁾ Ustawa z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 202, poz. 1956).

¹¹⁾ E. Maleszyk, *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, PPH 2004, nr 1, s. 48.

charakter bezwzględnie obowiązujący. W odniesieniu do spółek osobowych, z uwagi na pełną swobodę w zakresie kształtowania stosunków majątkowych w ramach spółki, nie można wykluczyć odmiennego uregulowania uprawnień majątkowych. Należy jednak uznać, że na gruncie prawa podatkowego nie jest dopuszczalne pozostawienie podatnikowi uprawnienia do samodzielnego decydowania o powstaniu oraz o ewentualnej wysokości przychodu z tytułu jakiejkolwiek czynności podlegającej opodatkowaniu. Dlatego też dla uznania aportu do spółki osobowej za czynność opodatkowaną konieczne byłoby wprowadzenie regulacji ustawowych, z których powyższy obowiązek wprost by wynikał z jednoczesnym wskazaniem, jaka jest wysokość należnego z tego tytułu przychodu.

Ponadto w spółce osobowej, w przeciwieństwie do spółek kapitałowych, nie występują zbywalne jednostki uczestnictwa, które wspólnicy nabywaliby w zamian za wniesione wkłady¹²⁾. Udział kapitałowy nie stanowi prawa majątkowego odpowiadającego udziałom oraz akcjom w spółkach kapitałowych, którymi wspólnicy mogliby swobodnie rozporządzać. Udział spółkowy, przez który należy rozumieć ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce osobowej, może zostać przeniesiony na rzecz osoby trzeciej, tylko w przypadku gdy umowa spółki dopuszcza taką możliwość (art. 10 ksh). Ponadto dla skutecznego zbycia udziału spółkowego wymagana jest zgoda wszystkich pozostałych wspólników, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Co jednak istotne, udział kapitałowy nie może być przedmiotem samoistnego obrotu, a jedynie może być zbywalny łącznie z udziałem spółkowym.

Należy zatem uznać, że o ile wniesienie aportu do spółki osobowej może prowadzić do przeniesienia własności poszczególnych składników majątkowych na rzecz spółki, o tyle brak jest po stronie wspólnika przychodu z tego tytułu, który mógłby podlegać opodatkowaniu. Zgodnie bowiem z art. 11 ust. 1 updof przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze lub innych nieodpłatnych świadczeń. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje wprowadzenia pojęcia przychodu, nie ulega jednak wątpliwości, że o przychodzie na gruncie zarówno tej ustawy, jak

i updof można mówić jedynie wtedy, gdy następuje trwałe i definitywne przysporzenie majątkowe¹³⁾. Wspólnik spółki osobowej nie otrzymuje od spółki wynagrodzenia za wniesienie wkładu, którego wysokość mogłaby stanowić przychód podlegający opodatkowaniu.

[Szczególne rodzaje wkładów] Warto również wskazać, że wkład do spółki osobowej poza przeniesieniem na rzecz spółki własności określonych rzeczy lub praw może polegać na oddaniu ich do używania bądź też na świadczeniu pracy oraz usług na jej rzecz. W przypadku tego rodzaju wkładów nie dochodzi w praktyce do ich jednorazowego wniesienia, lecz podlegają one sukcesywnemu „wnoszeniu” w miarę upływu czasu, w którym wspólnik zobowiązał się do świadczenia pracy, usług lub oddania rzeczy do używania na rzecz spółki. Trudno zatem uznać w świetle stanowiska prezentowanego przez niektóre organy podatkowe, że wspólnik wnoszący taki wkład uzyskuje z tego tytułu przychód w sposób jednorazowy. Ponadto przeważająca część przedstawicieli doktryny prawa handlowego prezentuje pogląd, zgodnie z którym na gruncie udziału kapitałowego można wyróżnić dwa rodzaje wkładów – te, które stanowią o wartości udziału kapitałowego, oraz te, które nie wpływają na jego wartość (praca, usługi, oddanie rzeczy do korzystania)¹⁴⁾. Powyższe stanowisko prowadzi do wniosku, że jedynie wkłady, które polegają na wniesieniu aktywów do spółki, mogą zostać uwzględnione w ramach wkładu kapitałowego wspólnika. W takim przypadku świadczenie pracy lub usług na rzecz spółki oraz oddanie rzeczy spółce do korzystania, jako nieprowadzące do zwiększenia wartości aktywów spółki, nie znajdowałoby odzwierciedlenia w udziałach kapitałowych wspólników. W konsekwencji wniesienie tego rodzaju wkładów, niewpływających na wysokość posiadanego przez wnoszącego je wspólnika udziału kapitałowego, nie powodowałoby powstania po jego stronie jakiegokolwiek przychodu.

[Aport jako czynność odpłatna] Fakt, że wniesienie wkładu do spółki osobowej nie jest czynnością prowadzącą do powstania przychodu podatkowego po stronie wspólnika nie oznacza, że jest to czynność nieodpłatna¹⁵⁾. Nie każda bowiem odpłatność rozumiana jako korzyść majątkowa o dowolnej formie musi stanowić przychód

¹²⁾ M. Rodzyński, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 31.

¹³⁾ Wyrok NSA z 27 marca 2008 r., II FSK 25/08, LEX nr 452922.

¹⁴⁾ A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Objasnienia*, Warszawa 2001, s. 89; M. Rodzyński, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 94.

¹⁵⁾ Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 225.

Wnoszenie do spółek osobowych wkładów niepieniężnych – rozstrzygnięcia sądowe i administracyjne

Korzystne rozstrzygnięcia	Niekorzystne rozstrzygnięcia
➔ wyrok WSA z 14 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 3103/08; ➔ wyrok WSA z 17 lutego 2009 r., III SA/Wa 2926/08. ➔ Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 9 października 2008 r., IBPB1/415-451/08/ZK; Wniesienie udziałów do spółki nieposiadającej osobowości prawnej nie pociąga za sobą otrzymania przez osobę dokonującą aportu żadnej odpłatności nie jest bowiem możliwe określenie, co stanowi przychód wspólnika wnoszącego wkład do spółki osobowej. Jak słusznie wskazał WSA - wniesienie wkładu niepieniężnego o określonej wartości [...] jako takie nie może być jednocześnie uznane za zwrotne otrzymanie przychodu w wysokości własnie wartości tego wnoszonego wkładu (Wyrok WSA z 14 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 3103/08)	➔ wyrok WSA z 5 maja 2009 r., I SA/GI 1069/08; ➔ wyrok WSA z 22 stycznia 2009 r., I SA/GI 1033/08; ➔ wyrok WSA z 17 grudnia 2008 r., I SA/Bd 690/08; ➔ wyrok WSA z 25 lutego 2009 r., I SA/Kr 295/09; ➔ wyrok WSA z 4 grudnia 2008 r., I SA/Kr 629/08; ➔ wyrok WSA z 18 lutego 2009 r., I SA/Kr 1441/08; ➔ interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 29 września 2008 r., IBPB2/415-1150/08/MM; ➔ interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 20 maja 2008 r., IPPB2/415-371/08-2/SR; ➔ interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 18 kwietnia 2008 r., IBPB2/415-582/08/AA/KAN-3075/03/08; ➔ interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 4 sierpnia 2008 r., IBPB1/415-327/08/BK (KAN-3773/04/08)

podatkowy. W zamian za wniesienie wkładu do spółki osobowej wspólnik otrzymuje w przypadku braku odmiennych postanowień umownych udział w zysku, udział kapitałowy, roszczenie o wypłatę odsetek od wartości wniesionego udziału kapitałowego, jak również „udział spółkowy”, rozumiany jako ogół praw i obowiązków wspólnika wynikających z jego uczestnictwa w handlowej spółce osobowej. Powyższe uprawnienia wspólnika mają charakter uprawnień majątkowych, mimo to ich otrzymanie nie prowadzi do powstania przychodu po stronie wspólnika rozumianego na gruncie podatku dochodowego jako definitywne przysporzenie majątkowe. Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku z 7 sierpnia 2009 r. Sąd uznał, że wniesienie aportu do spółki komandytowej *nie powoduje przyrostu majątkowego po stronie wnoszącej go osoby. W zamian za wniesiony aport osoba fizyczna otrzymuje bowiem jedynie udziały. One zaś są surogatem uprawnień nie tylko natury materialnej (nabycie prawa do udziału w zyskach i stratach spółki), ale są wyznacznikiem przede wszystkim praw korporacyjnych, a więc związanych z prowa-*

dzeniem spraw spółki i wpływaniem na jej działalność. Stąd, do czasu aż nastąpi zbycie udziału w takiej spółce, dotąd po stronie wspólnika nie nastąpi dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. (...) W zamian za wniesiony aport osoba go wnosząca otrzymuje udziały w spółce. One zaś, mimo iż istotnie posiadają wartość materialną, nie stanowią ceny nabycia. Otrzymując udziały, wspólnik nabywa całokształt praw i obowiązków związanych z uczestnictwem w przedsięwzięciu gospodarczym sformalizowanym w ramach spółki komandytowej. Po jego stronie nie pojawia się więc dochód mogący podlegać opodatkowaniu¹⁶⁾.

[Aport do spółki komandytowo-akcyjnej] Zaprezentowany pogląd znajduje zastosowanie również w stosunku do spółki komandytowo-akcyjnej, w której występują dwa rodzaje wspólników – komplementariusze, którzy wnoszą wkłady do spółki i w razie braku odmiennych postanowień umownych przysługują im udział kapitałowy oraz udział w zysku, podobnie jak w przypadku pozostałych spółek osobowych, oraz akcjonariusze, którzy nabywają akcje w kapitale zakładowym spółki komandytowo-akcyjnej. Spółka komandytowo-akcyjna jest bowiem spółką osobową i fakt, że akcjonariusze uzyskują akcje w kapitale zakładowym spółki, w żaden sposób nie wpływa na to, iż wartość nominalna akcji mogłaby stanowić dla nich przychód podlegający opodatkowaniu. Należy przy tym pamiętać, że art. 17 ust. 1 pkt 9 upodof reguluje jedynie wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, a więc do spółki z o.o. albo spółki akcyjnej. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby do nieuzasadnionego różnicowania konsekwencji podatkowych związanych z wniesieniem aportu do spółki komandytowo-akcyjnej na tle pozostałych spółek osobowych. Ponadto oznaczałoby to, że art. 17 ust. 1 pkt 9 upodof jest *superfluum* ustawowym, skoro i tak wniesienie aportu jest w każdym przypadku odpłatnym zbyciem składnika majątkowego i powoduje powstanie po stronie wspólnika przychodu podatkowego. Skoro jednak ustawodawca uregulował w art. 17 ust. 1 pkt 9 upodof jedynie wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, to oznacza to, że powyższego przepisu nie można stosować w odniesieniu do spółki komandytowo-akcyjnej.

[Aport do spółki osobowej na gruncie upodof] Należy mieć na uwadze, że organy podatkowe zgodnie prezen-

¹⁶⁾ Wyrok WSA w Warszawie z 7 sierpnia 2009 r., II SA/Wa 384/09.

tują pogląd, iż wniesienie aportu do spółki osobowej jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu na gruncie updog niezależnie od tego, co stanowi jego przedmiot¹⁷⁾. Powyższe stanowisko opiera się na treści art. 12 ust. 1 pkt 7 updog, z którego wynika, że przychód stanowi nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Ponieważ art. 12 ust. 1 pkt 7 updog jednoznacznie wskazuje, że odnosi się do aportów wnoszonych do spółek kapitałowych, organy podatkowe przyjmują, że nie ma podstaw, by uznać, iż znajduje on zastosowanie również w odniesieniu do spółek osobowych.

Dodatkowo organy podatkowo argumentują swoje stanowisko tym, że o przychodzie można mówić dopiero wtedy, gdy nastąpi trwałe i definitywne przysporzenie majątkowe. Tymczasem w sytuacji wniesienia wkładu do spółki osobowej nie występuje definitywny przyrost majątku wspólnika. W związku z tym aport do spółki osobowej dokonany przez wspólnika będącego podatkiem podatku dochodowego od osób prawnych jest zdarzeniem neutralnym podatkowo, również w przypadku gdy jego przedmiotem są udziały (akcje) w spółkach kapitałowych, których sprzedaż – podobnie jak na gruncie updog – podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych¹⁸⁾.

Wnioski

Niezależnie od różnic w zakresie normatywnych uregulowań zawartych w updog oraz w updog brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla prezentowanego przez organy podatkowe stanowiska, że aport do spółki osobowej prowadzi do powstania przychodu w zależności od tego, jaki status cywilnoprawny ma podmiot go wnoszący. Żadna z powyższych ustaw nie uznaje wniesienia wkładu do spółki osobowej za czynność opodatkowaną

i nie wskazuje wysokości przychodu, jaki powstawałby z tego tytułu po stronie wspólnika. Ponadto różnicowanie skutków podatkowych wynikających z wniesienia wkładu do spółki osobowej w zależności od podmiotu wnoszącego narusza zasadę równego traktowania podatników oraz spójności systemu podatkowego. Podatnicy będący osobami fizycznymi dokonującymi aportu do spółki osobowej byłiby bowiem w gorszej sytuacji od podatników będących osobami prawnymi i dokonujących tej samej czynności.

[Koncepcja wielości przedsiębiorców] Warto zarazem wskazać, że stanowisko uznające, iż wniesienie aportu do spółki osobowej jako forma odpłatnego zbycia stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu, prowadzi do naruszenia przyjętej w odniesieniu spółek osobowych koncepcji „wielości przedsiębiorców”, zakładającej, że każdy wspólnik stanowi odrębnego przedsiębiorcę¹⁹⁾. Koncepcja ta uniemożliwia odmienne traktowanie pod względem podatkowym wspólnika spółki osobowej oraz przedsiębiorcy prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą. Ze względu na fakt, że „wniesienie” do prowadzonej przez jednoosobowego przedsiębiorcę działalności gospodarczej składników majątku stanowiących jego własność prywatną lub oddanych mu do używania nie powoduje obowiązku podatkowego, również aport do spółki osobowej nie powinien stanowić czynności podlegającej opodatkowaniu. Przyjęciu powyższego stanowiska nie stoi na przeszkodzie to, że w przeciwieństwie do zmiany przeznaczenia składników majątku prywatnego i ich „wniesienia” do jednoosobowej działalności gospodarczej wniesienie aportu do spółki osobowej prowadzi do przeniesienia własności składników na rzecz spółki. Pod względem podatków dochodowych spółka osobowa jest bowiem strukturą transparentną, wobec czego „przełożenie majątku z jednej kieszeni do drugiej” nie powinno rodzić konsekwencji podatkowych na gruncie zarówno updog, jak i updog.

Anna Pęczyk-Tofel
Marcin Stanisław Tofel

¹⁷⁾ Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 10 czerwca 2009 r., IPPB3/423-184/08-2/MS; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 20 maja 2009 r., IPPB5/423-129/09-2/PS; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z 22 kwietnia 2009 r., ILPB3/423-110/09-2/MM; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 20 kwietnia 2009 r., ITPB3/423-78/09/DK; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 15 kwietnia 2009 r., IPPB3/423-12/09-2/MS; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Poznaniu z 6 marca 2009 r., ILPB3/423-843/08-2/MM; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 19 grudnia 2008 r., ITPB3/423-551a/08/DK; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 27 marca 2008 r., IBPB3/423-8/08/SD; interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Katowicach z 17 września 2008 r., IBPB3/423-537/08/MS.

¹⁸⁾ Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 19 grudnia 2008 r., ITPB3/423-551a/08/DK.

¹⁹⁾ M. Jamróży, *Bardzo wiele zależy od orzecznictwa sądów*, Rzeczpospolita z 11 czerwca 1999 r.; M. Jamróży, *Opodatkowanie spółki osobowej*, Warszawa, 2005, s. 52–53.

Wyrok NSA z 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08

Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości

Paweł Banasik

Autor jest doradcą podatkowym w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego sp. z o.o.

Stan faktyczny

Wójt gminy określił spółce zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za 2006 r., opodatkowując całość posiadanej przez spółkę elektrowni wiatrowej. Zdaniem wójta siłownie wiatrowe stanowią funkcjonalną całość, na którą składają się obiekty budowlane (m.in. fundamenty, maszty, drogi) oraz urządzenia związane z tymi obiektami, zapewniające możliwość ich wykorzystywania zgodnie z przeznaczeniem, np. połączenia energetyczne, gondole z umieszczonymi w nich urządzeniami, skrzydła. Spółka nie zgodziła się z tym stanowiskiem, wnosząc odwołanie. Samorządowe kolegium odwoławcze utrzymało jednak w mocy decyzję.

Sprawa trafiła do WSA. Spółka w skardze podtrzymała swoją argumentację, że tylko części budowlane elektrowni wiatrowej mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Sąd uchylił decyzję wójta oraz SKO, zgadzając się ze stanowiskiem spółki. Samorządowe kolegium odwoławcze nie zgodziło się z wydanym przez WSA rozstrzygnięciem i złożyło skargę do NSA.

Rozstrzygnięcie sądu

NSA uznał, że w przypadku elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane. Nie są więc opodatkowane elementy niebudowlane, a więc na przykład urządzenia techniczne. Sąd wskazał, że elektrownia wiatrowa nie jest obiektem budowlanym. Skoro bowiem przepisy Prawa budowlanego wprost wskazują, że budowlą są m.in. części budowlane urządzeń technicznych, w tym elektrowni wiatrowych, absurdalnym byłoby twierdzić, że obiekt budowlany (części budowlane) jest częścią innego obiektu budowlanego. Jeśli bowiem budowlą są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Co więcej – takiej interpretacji przepisów nie zaprzecza pojęcie obiektu budowlanego. Wymieniając w tym pojęciu instalacje i urządzenia, ustawodawca tych pojęć nie zdefiniował. Nie odniósł ich również wprost do urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Nieuzasadnione jest zatem twierdzenie, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej, takie jak silnik, śmigła, są instalacjami i urządzeniami stanowiącymi całość techniczno-użytkową z budowlą. Sąd stwierdził,

że gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę, wówczas nie definiowałby jako budowli ich części budowlanych. Innymi słowy – dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż budowlą mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych.

Komentarz eksperta

Komentowany wyrok zasługuje na całkowitą aprobatę. Zagadnienie, które było przedmiotem rozpoznania, odnosi się do istotnego problemu, jakim jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli. Spór, jaki toczy się wokół tego pojęcia, związany jest przede wszystkim z zagadnieniem tzw. „całości techniczno-użytkowej”. Organy podatkowe twierdzą, że opodatkowaniu podlega nie tyle budowla, co konglomerat urządzeń oraz części budowlanych stanowiących całość techniczno-użytkową. Sąd słusznie zauważył, że pojęcie całości techniczno-użytkowej odnosi się jedynie do niektórych, a nie wszelkich urządzeń powiązanych z budowlą. Sąd wyraźnie wskazał, że w przypadku urządzeń technicznych opodatkowaniu podlegają jedynie ich części budowlane (np. fundamenty, podpory itp.), a same urządzenia techniczne opodatkowaniu nie podlegają.

Choć rozstrzygnięcie NSA odnosi się do elektrowni wiatrowych, ma ono istotne znaczenie dla wszystkich przedsiębiorców. Wyrok ten rozstrzyga bowiem wątpliwości dotyczące opodatkowania wszelkich skomplikowanych urządzeń technicznych wchodzących w skład prowadzonego przedsiębiorstwa, w tym oczywiście urządzeń powiązanych z budowlami. Podobnie zatem opodatkowaniu nie powinny podlegać na przykład transformatory, zbiorniki technologiczne, elektrofiltry i inne urządzenia techniczne, które choć stanowią pewną całość użytkową, nie są budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Analogicznie bowiem jak przy elektrowniach wiatrowych (w skład których wchodzi na przykład maszty, fundamenty będące budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego, jak również typowe urządzenia techniczne, takie jak silnik napędowy, śmigła, komputer, bez których elektrownia nie mogłaby działać) opodatkowaniu powinny podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych. Bez znaczenia jest zatem powiązanie użytkowe urządzeń oraz budowli.

Wyrok ETS z 23 kwietnia 2009 r., C 460/07

Odliczenie VAT – inwestycja wykorzystywana na cele działalności gospodarczej i cele prywatne

Bartosz Bogdański

Autor jest doradcą podatkowym w firmie doradczej MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego sp. z o.o.

Stan faktyczny

Sandra Puffer wybudowała jednorodzinny dom mieszkalny z basenem. Od 2003 r. wykorzystywała tę nieruchomość dla swoich celów mieszkalnych, z wyjątkiem części stanowiącej ok. 11% budynku, którą wynajęła dla celów zawodowych. Podatniczka przyporządkowała całą nieruchomość do aktywów swego przedsiębiorstwa i wniosła o możliwość dokonania odliczenia całości podatku naliczonego zafakturowanego jej przy budowie domu. Zamiarem S. Puffer było następnie opodatkowanie „prywatnego użytku” nieruchomości w ciągu 10 następnych lat. Organ podatkowy odmówił jednak uwzględnienia podatku zapłaconego w związku z budową basenu przy dokonywaniu odliczeń, a ponadto w odniesieniu do pozostałych kosztów dopuścił odliczenie podatku naliczonego jedynie w zakresie odpowiadającym wykorzystaniu budynku dla celów zawodowych, tj. w wysokości 11%.

Spór trafił do austriackiego sądu krajowego. Sąd stwierdził, iż mechanizm rozliczenia VAT, który zamierzała zastosować podatniczka, skutkuje przyznaniem podatnicze „kredytu bez odsetek”, z którego nie mogą korzystać osoby niebędące podatnikami VAT. Dlatego też należy rozważyć, czy uzyskana w ten sposób korzyść finansowa nie powoduje w istocie nierównego traktowania podmiotów. Ponadto sąd powziął wątpliwość, czy uzyskana przez inwestora w ten sposób korzyść finansowa nie stanowi niedozwolonej pomocy państwa, o której mowa w art. 87 WE.

Rozstrzygnięcie ETS

Trybunał podkreślił, że w przypadku wykorzystania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, podatnik na potrzeby VAT ma możliwość dokonania wyboru: czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić w całości w ramach majątku prywatnego, czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych. Jeżeli zatem podatnik zdecydował się zaliczyć cały budynek do aktywów swojego przedsiębiorstwa i następnie wykorzystuje ten budynek w części do celów prywatnych, to ma prawo do odliczenia VAT naliczonego od całości wydatków związanych z budową tego budynku oraz obowiązek zapłaty VAT od wydatków związanych z wykorzystaniem na cele prywatne (np. orzeczenie ETS

C-434/03 Charles & Charles-Tijmens, C-72/05 Wollny). Trybunał wskazał, że mechanizm korekt przewidziany w art. 20 VI Dyrektywy powoduje, iż nawet jeżeli podatnik odliczy w całości VAT przy wznoszeniu budynku, to i tak nie uniknie rozłożonego w czasie opodatkowania VAT prywatnego użytku tego dobra.

Odnosząc się do wątpliwości sądu krajowego, jakoby art. 17 VI Dyrektywy nie prowadzi do nierównego traktowania osób korzystających z dóbr inwestycyjnych, ETS zauważył, że ewentualna różnica wynika ze stosowania zasady neutralności podatkowej, która zapewnia przede wszystkim równość traktowania podatników. Różnica ta wynika z wykonywania przez podatników działalności gospodarczej i wiąże się ona ze szczególnym statusem podatników nadanym im na mocy VI Dyrektywy, z którego wynika między innymi, iż są oni zobowiązani z tytułu zapłaty VAT i mają obowiązek jego pobrania. Zatem ewentualna różnica w traktowaniu tych dwóch grup wynika ze stosowania różnych zasad do różnych sytuacji i nie występuje tutaj nierówne traktowanie. Trybunał podkreślił, iż prawo do odliczenia VAT i ewentualna korzyść, która z tego tytułu powstaje, wynika bezpośrednio z art. 17 ust. 2 lit. a VI Dyrektywy, którą państwa członkowskie zobowiązane są transponować do prawa krajowego. Zapis ten jest integralną częścią systemu VAT, który musi być wdrożony w jednolity sposób przez państwa członkowskie i w związku z tym nie ma miejsca interwencja państwa, której wystąpienie jest warunkiem zakwalifikowania danego środka jako pomocy w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE.

Komentarz eksperta

Wyrok potwierdza wagę zasady neutralności VAT, której efektem jest uwolnienie podatnika od ciężaru podatku. Po raz kolejny zostało także podkreślone prawo wolnego wyboru podatnika do kwalifikowania dóbr inwestycyjnych do majątku przedsiębiorstwa lub majątku prywatnego, jeżeli przewiduje on, że dobro będzie wykorzystywane zarówno w działalności gospodarczej, jak i na cele prywatne. Ewentualna korzyść, którą uzyskuje podatnik w efekcie dozwolonego prawem planowania podatkowego w oparciu o art. 17 i art. 6 ust. 2 VI Dyrektywy, nie może być traktowana jako przejaw naruszenia wspólnotowej zasady równego traktowania ani też niedozwolona pomoc publiczna.

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 22 lipca 2009 r., IPPB3/423-323/09-6/ER

Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem u źródła odsetek przekazywanych przez spółkę

Łukasz Dopart

Autor jest starszym konsultantem w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte.

Teza

Odsetki wypłacone na rzecz agenta – nie podlegają opodatkowaniu, gdyż nie jest on ich właścicielem. Spółka będzie mogła jednak zastosować w momencie wypłaty (art. 26 ust. 1 updog) zgodnie z postanowieniami art. 21 ust. 2 ustawy, preferencyjną stawkę podatkową wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a państwem rezydencji podatkowej podmiotu uprawnionego, uzyskującego przychód z tytułu odsetek, a więc poszczególnych spółek z grupy, które biorą udział w systemie *cash-pooling*.

Stan faktyczny

Spółka zamierza zawrzeć z bankiem prowadzącym działalność na terenie Polski umowę prowadzenia rachunków w systemie *cash-pool*, na mocy której bank zapewni usługi kompleksowego zarządzania płynnością finansową grupy podmiotów powiązanych. Stronami umowy będą polskie spółki z grupy N (powiązane ze spółką), bank oraz agent (spółka N z siedzibą w Luksemburgu), którego dominującym akcjonariuszem (ponad 25% udziału w kapitale spółki) jest akcjonariusz spółki. Oznacza to, iż agent jest „spółką siostrą” spółki. Bank nie jest powiązany kapitałowo zarówno z agentem, jak i z żadnym z pozostałych uczestników systemu. Agent jest rezydentem podatkowym w Luksemburgu. Każdy z uczestników będzie posiadać rachunek bankowy, który będzie brał udział w realizacji operacji objętych umową. Oprócz rachunku głównego agenta, bank będzie prowadził także jego rachunek pomocniczy, przeznaczony tylko i wyłącznie do realizacji operacji przewidzianych w umowie.

Z tytułu wierzytelności agenta względem uczestników ujemnych oraz wierzytelności uczestników dodatnich względem agenta, agentowi i uczestnikom dodatnim będą należne odsetki. Alokacja odsetek należnych lub obciążających poszczególnych uczestników będzie dokonywana przez bank bezpośrednio pomiędzy rachunkami poszczególnych uczestników ujemnych i agenta oraz agenta i uczestników dodatnich. W związku z powyższym spółka (występując w roli płatnika podatku zryczałtowanego) złożyła zapytanie, czy odsetki przekazywane przez nią na rzecz agenta z siedzibą w Luksemburgu podlegają w Polsce opodatkowaniu

zryczałtowanym podatkiem u źródła o stawce 10% na podstawie postanowień art. 11 polsko-luksemburskiej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, a na spółce ciąży obowiązek płatnika w zakresie pobrania i wpłaty do urzędu skarbowego tego podatku.

Komentarz eksperta

Polskie przedsiębiorstwa coraz częściej dostrzegają korzyści płynące ze stosowania wewnątrzgrupowego systemu rozliczeń *cash-pooling*. Nadal jednak problemem pozostaje podatkowe traktowanie poszczególnych operacji wykonywanych w ramach systemu. W niniejszej sprawie wątpliwości podatnika dotyczyły opodatkowania odsetek płaconych do podmiotu z siedzibą w Luksemburgu.

Analizując tę kwestię, organ podatkowy przede wszystkim wskazał na istnienie w polsko-luksemburskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzuli *beneficial owner*. Uzależnia ona zastosowanie umownej stawki podatku jedynie w przypadku, gdy odbiorca odsetek jest jednocześnie ich właścicielem. Przez właściciela odsetek należy rozumieć ostatecznego, ekonomicznego właściciela (*beneficial owner*). Organ podatkowy słusznie uznał, iż spółka może zastosować korzystną stawkę wynikającą z umowy polsko-luksemburskiej jedynie wobec odsetek stanowiących wynagrodzenie agenta z tytułu zarządzania systemem *cash-pooling*. Nie można jednak zgodzić się z rozstrzygnięciem co do pozostałych odsetek, których właścicielami będą inne polskie spółki. Odsetki takie nie powinny być w ogóle opodatkowane ryczałtowo. Jeżeli jednak spółka nie byłaby w stanie przypisać do konkretnych spółek odsetek wypłacanych za pośrednictwem agenta, może to oznaczać konieczność pobrania podatku u źródła według 20% stawki wynikającej z polskiej ustawy.

[Podstawa prawna] Art. 21 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 26 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.), art. 11 ust. 1, 2 i 5 konwencji z 14 czerwca 1995 r. między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1996 r. nr 110, poz. 527).

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 24 lipca 2009 r., IPPP3/443-435/09-3/MM

Przy realizacji umowy *cash-poolingu* tylko bank jest podatnikiem VAT

Anna Buchnowska

Autorka jest starszym konsultantem w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte.

Teza

W roli usługodawcy występuje bank, który wykonuje wszystkie czynności wchodzące w skład kompleksowej usługi bankowej (*cash-poolingu*) i z tego tytułu otrzymuje wynagrodzenie. Czynności wykonywane przez spółkę nie stanowią odrębnego świadczenia usług w rozumieniu art. 8 uptu z 2004 r., lecz jedynie elementy pomocnicze, konieczne dla efektywnego wyświadczenia usługi *cash pooling*.

Stan faktyczny

Spółka wraz z innymi polskimi spółkami z grupy kapitałowej podpisała z polskim bankiem umowę dotyczącą zarządzania płynnością finansową powiązanych kapitałowo podmiotów (tzw. *cash-pooling*). Polska grupa kapitałowa pełni funkcję agenta struktury. Rozliczenia w strukturze odbywają się poprzez przeznaczony wyłącznie do tego celu rachunek prowadzony przez bank na rzecz agenta, będący subrachunkiem rachunku bieżącego agenta. Na początku każdego kolejnego dnia roboczego, w ramach struktury odbywają się automatyczne transfery zwrotne. Podstawą dokonywanych automatycznych transferów zwrotnych jest subrogacja. Wraz z wstąpieniem w prawa banku i nabyciem wierzytelności, uczestnicy nabywają również prawo do odsetek naliczanych od wartości nominalnej nabytych wierzytelności. Odsetki te ustalane są na poziomie rynkowym, korzystniejszym jednak niż poziom odsetek, jaki dany uczestnik uzyskałby na podstawie samodzielnie zawartej dwustronnej umowy z bankiem.

Odsetki naliczane są na bazie dziennej, natomiast ich płatność przez/do poszczególnych uczestników dokonywana jest jednorazowo w okresie rozliczeniowym (np. miesięcznym). Wysokość odsetek należnych poszczególnym uczestnikom kalkulowana jest przez bank. Jednocześnie bank, na bazie dziennej, nalicza odsetki debetowe/kredytowe od salda występującego na rachunku głównym agenta. Na koniec okresu rozliczeniowego bank uznaje rachunek główny agenta kwotą należnych odsetek lub odpowiednio obciąża go kwotą odsetek sobie należnych. Czy z tytułu uczestnictwa w umowie *cash-poolingu* spółka jest podatnikiem VAT?

Komentarz eksperta

Umowa *cash-poolingu* jest przykładem zaawansowanego zarządzania finansami grupy podmiotów powiązanych. Specyfika tej struktury spowodowała powstanie wątpliwości co do traktowania podatkowego tego typu umów. Jednak praktyka organów podatkowych jest w miarę jednolita i pozytywna dla podatników. Istota problemu w kontekście VAT sprowadza się do ustalenia, który podmiot zobowiązany jest do rozliczenia transakcji, z uwagi na fakt, że w skład *cash-poolingu* wchodzi wiele czynności wykonywanych przez uczestników systemu.

Czynności uczestników wchodzą w skład jednej kompleksowej usługi zarządzania płynnością finansową i nie należy ich rozpatrywać oddzielnie. Każda z czynności jest niezbędna do świadczenia usługi głównej, która nie mogłaby być zrealizowana przez bank bez określonego zachowania uczestników. Poszczególnych czynności wykonywanych przez uczestników nie należy traktować jako usług. Jedynym podmiotem obowiązującym do rozpoznania obrotu z tytułu świadczenia usługi kompleksowego zarządzania finansowego będzie bank, który z tego tytułu otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji.

Usługa *cash-poolingu* klasyfikowana jest jako usługa pośrednictwa finansowego. W konsekwencji usługa ta świadczona przez bank będzie korzystała ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 uptu. Dodatkowo skutki podatkowe umowy *cash-poolingu* należy rozpatrzyć w kontekście podatku od czynności cywilnoprawnych. Konsekwencje w tym podatku mogłyby wystąpić, gdyby organy podatkowe wyodrębniły poszczególne transakcje pomiędzy uczestnikami i zaklasyfikowały je jako szereg umów pożyczki pomiędzy uczestnikami systemu. Niemniej jednak taki podział byłby bardzo sztuczny. Takie stanowisko jest również obecnie podzielane przez organy podatkowe.

[Podstawa prawna] Art. 8 ust. 1 i art. 15 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Opracowanie interpretacji indywidualnych:

Joanna Gumkowska – konsultant w Zespole Zarządzania Wiedzą Podatkową Deloitte

Najciekawsze orzeczenia z ostatnich dwóch miesięcy

Szanowni Czytelnicy,

Przedstawiamy Państwu kolejny przegląd orzecznictwa. Tym razem postanowiliśmy się skupić na najnowszych orzeczeniach z ostatnich miesięcy. Mamy nadzieję, że te „jeszcze ciepłe” wyroki pomogą Państwu w odpowiedziach na wiele codziennych i niecodziennych wątpliwości podatkowych.

Zapraszamy do lektury.

Doręczenie decyzji spółce będzie skuteczne, gdy przyjęcia odmówi upoważniony

Organ podatkowy może zastosować fikcję doręczenia, gdy podatnik odmawia przyjęcia decyzji podatkowej. Jednak w przypadku spółek odmowy musi dokonać osoba upoważniona do przyjęcia korespondencji (wyrok WSA z 8 września 2009 r., III SA/Wa 402/09).

Odsetki od lokat bankowych przeznaczone na gospodarowanie zasobami mieszkaniowymi

Z ustawy o CIT wynika, że zwolnienie z tego podatku dotyczy określonej kategorii podatników (spółdzielni mieszkaniowej) oraz określonej kategorii dochodów, które muszą spełnić łącznie trzy warunki:

- stanowić zasoby uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi,
- być przeznaczone na cele związane z ich utrzymaniem,
- nie być dochodami uzyskanymi z innej działalności gospodarczej.

Brak jest definicji legalnej pojęcia zasobów mieszkaniowych czy też gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego słowo „gospodarka” oznacza „gospodarowanie, zarządzanie i kierowanie czymś”, a zatem – podejmowanie pewnych czynności faktycznych i prawnych, które związane są nie tylko z administrowaniem tymi zasobami, ale również przewidywanie i planowanie pewnych działań w przyszłości. Odsetki od lokat bankowych należy zatem uznać za mieszczące się w pojęciu gospodarki finansami i zasobami mieszkaniowymi (wyrok WSA z 9 września 2009 r., I SA/Wr 1154/09).

VAT od zaniechanych inwestycji

Od 1 grudnia 2008 r. nastąpiła zmiana stanu prawnego poprzez uchylene art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Z uzasadnienia poselskiego projektu ustawy nowelizującej z 7 listopada 2008r. wynika, że zmiany dotyczące

art. 88 mają na celu zwiększenie zasady neutralności VAT poprzez wykreślenie przepisu dotyczącego braku prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji gdy wydatek nie stanowi kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Powyższa zmiana usuwa sprzeczność obecnie obowiązujących norm prawnych z regulacjami zawartymi w Dyrektywie 112. Zatem od poniesionych przez spółkę wydatków na tzw. zaniechane inwestycje przysługuje spółce prawo do odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących te wydatki (wyrok WSA z 9 września 2009 r., III SA/Wa 800/09).

Od przychodów z nieujawnionych źródeł zawsze płacimy 75%

Obowiązkiem organów podatkowych dokonujących ustalenia podatku z nieujawnionych przychodów jest ustalenie kwoty poniesionego wydatku oraz wartości zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych (wyrok WSA z 10 września 2009 r., I SA/OI 467/09).

Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wysokość przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Obowiązkiem organów podatkowych dokonujących ustalenia podatku z nieujawnionych przychodów jest przede wszystkim ustalenie kwoty poniesionego wydatku oraz wartości zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych. Te dwie wielkości muszą być stwierdzone w sposób niebudzący wątpliwości, gdyż w istocie odpowiadają kwocie przychodu będącego podstawą wymiaru zryczałtowanego podatku.

Wydatek oraz wartość zgromadzonych zasobów finansowych danego roku podatkowego nie mogą być zatem wielkościami ustalonymi w sposób dowolny ani domniemany.

Fiskus ocenia, czy podatnik może liczyć na ulgę

Odroczenie płatności zaległości podatkowej jest odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania wyrażającej się w tym, że wszyscy mają obowiązek płacić podatki terminowo (wyrok WSA z 10 września 2009 r., **I SA/Ke 267/09**).

Podstawę prawną wydanych rozstrzygnięć stanowiły art. 67a i 67b Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 67a § 1 organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może:

- odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a;
- umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Z kolei art. 67b § 1 mówi, że organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych określonych w art. 67a:

- które nie stanowią pomocy publicznej;
- które stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- które stanowią pomoc publiczną (określonego rodzaju, w tym m.in. regionalną).

Użyte przez ustawodawcę nieostre sformułowania oznaczają, że mamy do czynienia z sytuacją tzw. uznania administracyjnego. Oznacza ono upoważnienie organu podatkowego przy ustalonym stanie faktycznym do dokonania wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równowartościowych prawnie rozwiązań, zgodnie z celami w ustawie określonymi.

Gdy auto jest używane, nie można odmówić zaświadczenia

Jeśli pojazd w myśl definicji zawartej w ustawie o VAT nie stanowi nowego środka transportu, organy podatkowe nie mogą odmówić wydania zaświadczenia potwierdzającego brak obowiązku uiszczenia podatku (wyrok WSA z 10 września 2009 r., **I SA/OI 406/09**).

Zgodnie z art. 2 pkt 10 lit. a ustawy o VAT przez nowy środek transportu rozumie się m.in. przeznaczone do transportu osób lub towarów pojazdy lądowe wymienione w poz. 1–4, 9, 10 i 15–20 załącznika nr 1 do ustawy, napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowata, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż sześć miesięcy.

Zgodnie z tą regulacją prawną za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza. Jeżeli nie można natomiast ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty do celów demonstracyjnych przez producenta.

W przypadku nabycia pojazdu przez podmiot niebędący podatnikiem VAT opodatkowaniu tym podatkiem podlega jedynie wewnątrzwspólnotowe nabycie nowego środka transportu. Naczelnicy urzędów skarbowych do celów związanych z rejestracją środków transportu są obowiązani do wydawania zaświadczeń potwierdzających brak obowiązku uiszczenia podatku z tytułu przywozu nabywanych z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju pojazdów, które mają być dopuszczone do ruchu na terytorium kraju.

Nieumorzona wartość inwestycji to strata dla firmy

Straty z tytułu niezamortyzowanej części inwestycji w obcym środku trwałym są kosztami uzyskania przychodu (wyrok WSA z 11 września 2009 r., **III SA/Wa 817/09**).

Artykuł 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT mówi, że wyłączenie z kosztów niezamortyzowanej części inwestycji w obcym środku trwałym następuje, gdy doszło do zmiany rodzaju działalności gospodarczej.

Skoro ustawodawca wyłącza z kosztów podatkowych stratę powstałą w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli utraciły one przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności (w szczególnym przypadku jest to niezamortyzowana wartość inwestycji),

to *a contrario* – przy braku zmiany rodzaju działalności – wartość taka jest kosztem podatkowym. Innymi słowy – ocena konsekwencji podatkowych „utruty przydatności gospodarczej” będącej warunkiem likwidacji zależy od rodzaju działalności danego podatnika oraz – w pewnym zakresie – podlega indywidualnej ocenie (środek trwały w tym samym stopniu zużycia dla jednego podatnika może utracić przydatność gospodarczą z uwagi na specyficzne okoliczności tego podatnika dotyczące, podczas gdy dla drugiego podatnika jest to środek trwały jak najbardziej „przydatny”).

Pożyczka od udziałowca spółki nie podlega pcc

Polskie przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w latach 2007–2008, przewidując opodatkowanie pożyczki udzielonej spółce przez jej udziałowca, były niezgodne z prawem wspólnotowym (wyrok WSA z 11 września 2009 r., III SA/Wa 619/09).

W stanie prawnym na 1 lipca 1984 r. (do którego odnosi się dyrektywa) opodatkowaniu podlegały jedynie pożyczki udzielone przez udziałowca spółki, gdy suma wszystkich udzielonych pożyczek w dniu udzielenia pożyczki przekraczała wartość 50% kapitału zakładowego. W konsekwencji tylko w tym jednym wypadku można było opodatkować taką transakcję.

WSA podkreślił, że Polska po akcesji do UE nie była uprawniona do rozszerzania zakresu opodatkowania pcc. Natomiast nowelizacja ustawy, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r., naruszyła prawa wspólnotowe, ponieważ ponownie opodatkowała transakcję, która z dniem akcesji była zwolniona z opodatkowania.

Jeżeli dyrektywa została nieprawidłowo wdrożona do krajowego porządku prawnego, podatnicy mają prawo bezpośrednio powoływać się na uprawnienia wynikające z przepisów dyrektywy, pod warunkiem że są one bezwarunkowe i precyzyjne.

Organ nie ma prawa obciążać strony kosztami przed wydaniem decyzji wymiarowej

Organ podatkowy może obciążyć podatnika kosztami opinii biegłego, który dokonał wyceny budowli dla potrzeb podatku od nieruchomości. Jednak wydanie postanowienia o obciążeniu kosztami możliwe jest dopiero po zakończeniu postanowienia wymiarowego dotyczącego istoty sprawy, tj. samego podatku (wyrok WSA z 17 września 2009 r., I SA/OI 475/09).

Zgodnie z przepisami, w przypadku gdy podatnik nie określił wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości okre-

ślonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik.

Obciążenie kosztami podatnika będzie możliwe, gdy wartość budowli będzie ustalona na podstawie opinii biegłego. Tego faktu nie da się ustalić bez uprzedniego wydania decyzji podatkowej w przedmiocie podatku od nieruchomości.

Koszty opinii biegłego w sprawie określenia wysokości podatku od nieruchomości są przykładem kosztów obciążających podatnika. Jednak możliwość obciążenia kosztami biegłego spółki zależy od okoliczności faktycznych ustalonych w sprawie podatkowej.

Utrata wartości nie wpływa na CIT

Dozwolone jest stosowanie przepisów w państwie UE, które zakładają utratę wartości udziałów wskutek wypłaty dywidendy, która nie wpływa na podstawę wymiaru podatku podatnika będącego rezydentem, jeżeli nabył on udziały w spółce kapitałowej będącej rezydentem od udziałowca niebędącego rezydentem (wyrok ETS z 17 września 2009 r. w sprawie Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG, C-182/08).

Wyrokiem tym ETS uznał za dopuszczalne stanowienie przez państwa członkowskie przepisów, które mają na celu przeciwdziałanie sztucznym konstrukcjom prawnym, niemającym uzasadnienia ekonomicznego i podejmowanym przez podatników wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Przepisy takie pozornie powodują pogorszenie sytuacji prawnej podmiotów pochodzących z innych państw UE w stosunku do sytuacji podmiotów krajowych, mogą jednak wystąpić przypadki, gdy takie „pogorszenie” w istocie tylko niweluje nienależny „zysk” podatkowy. Regulacje zapobiegające unikaniu opodatkowania nie naruszają zatem swobody przepływu kapitału.

Przedawnienie a zwrot nadpłaconego VAT

Kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia na następny okres podlega przedawnieniu zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten ma zastosowanie do rozliczeń, w których obowiązek podatkowy w VAT przekształcił się w kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. (wyrok NSA z 23 września 2009 r., I FSK 1445/08).

Czy wniosek o umorzenie odsetek wstrzymuje wydanie postanowienia?

Wniosek o umorzenie odsetek od zaległości podatkowej nie wstrzymuje wydania postanowienia o zaliczeniu nadpłaty w VAT na poczet należności głównej.

Postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zobowiązań podatkowych jest czynnością materialno-techniczną, a nie przedmiotem postępowania podatkowego. Zatem zaliczenie wpłaty nie jest powiązane z wnioskiem o umorzenie odsetek (wyrok WSA z 29 września 2009 r., **III SA/Wa 859/09**).

Postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowej jest aktem formalnym, nieprzesądzającym o istnieniu zaległości podatkowej, lecz informującym o sposobie zaliczenia wpłaty stosownie do unormowania art. 62 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi bowiem, że w przypadku gdy na podatniku ciąży zobowiązanie z różnych tytułów, dokonana wpłatę zalicza się na poczet podatku, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatek wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty. Zgodnie z kolei z § 3, przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku (wyrok WSA, **I SA/Lu 1772/08**).

Akta do dokładnej analizy

Izba skarbową nie może rozpatrywać odwołań wyłącznie na podstawie protokołu kontroli. Aby wydać decyzję, musi mieć dostęp do materiałów źródłowych (wyrok WSA z 30 września 2009 r., **III SA/Wa 652/09**).

Jeśli izba skarbową nie dysponowała materiałami źródłowymi i zamiast przeanalizować zgromadzone w sprawie dowody, oparła się na protokole z kontroli, to nie dotrzymała zasady dwuinstancyjności. Sąd wskazał na naruszenie art. 121 § 1 i 122 Ordynacji podatkowej. Ten pierwszy wskazuje, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Drugi stanowi, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Opodatkowany handel zwierzętami

W prawie podatkowym zwierzęta to rzeczy. Podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Dotyczy to transakcji powyżej tysiąca złotych (wyrok WSA z 5 października 2009 r., **III SA/Wa 615/09**).

Ustawa o ochronie zwierząt stanowi, że w sprawach w niej nieuregulowanych do zwierząt stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące rzeczy. Po drugie, ustawa ta zaczęła obowiązywać w 1997 r. Poprzedzające ją przepisy nie zawierały stwierdzenia, że zwierzę nie jest

rzeczą. Sąd zgodził się z organami podatkowymi, że intencją ustawodawcy było zapewnienie humanitarnego traktowania zwierzętom, a nie wyłączenie z opodatkowania transakcji ich dotyczących.

Korekta VAT od zadatku bez zgody kontrahenta

Uzależnienie obniżenia VAT od potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez kontrahenta jest niezgodne z prawem unijnym (wyrok WSA z 5 października 2009 r., **III SA/Wa 851/09**).

Uznał on, że dotyczy to również sytuacji, gdy firma zatrzymała zadatek i uznała go za odszkodowanie, w wyniku czego postanowiła skorygować wykazany początkowo VAT należny. Przepis ten narusza zasadę neutralności i proporcjonalności VAT. Niedopuszczalne jest uzależnienie prawa do korekty od spełnienia warunków formalnych, których dotrzymanie w wielu sytuacjach jest niemożliwe.

Opodatkowanie gier losowych

Utrzymując w mocy przepisy podatkowe zwalniające z podatku wygrane pochodzące z uczestnictwa w loteriach, grach i zakładach organizowanych w Królestwie Hiszpanii przez pewne podmioty publiczne i jednostki mające siedzibę w tym państwie członkowskim i wykonujące działalność o charakterze socjalnym lub dobroczynnym w celach niezarobkowych, podczas gdy zwolnienia tego nie przyznano w zakresie wygranych pochodzących z loterii, gier i zakładów organizowanych przez podmioty i jednostki mających siedziby w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego i wykonujących działalność tego samego rodzaju, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 49 WE oraz art. 36 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z 2 maja 1992 r. (wyrok ETS z 6 października 2009 r., **C-153/08**).

Diety kierowców bez PIT

Kierowcy nie mogą być traktowani inaczej niż pracownicy, którzy odbywają podróże służbowe. Diety, które otrzymują kierowcy, też są zwolnione z PIT (wyrok NSA z 7 października 2009 r., **II FSK 757/08**).

Jeżeli kierowca jeździ po miejscowości, w której pracuje, to nie jest w podróży służbowej. W takim przypadku zwolnienie z PIT nie przysługuje. Jednak gdy kierowca wyjeżdża w związku z wypełnianiem swoich obowiązków, to diety podlegają zwolnieniu od podatku na takich samych zasadach, jak w przypadku innych pracowników odbywających podróże służbową.



Podatki bezpośrednie Prawo polskie a prawo wspólnotowe

Pod red. Hanny Litwińczuk



Niezgodność prawa krajowego z prawem wspólnotowym zarówno w obszarze implementacji dyrektyw, jak i w obszarze niezharmonizowanym rodzi określone skutki, które mogą doprowadzić do nałożenia na państwo członkowskie dotkliwych kar finansowych, a także do obowiązku zadośćuczynienia jednostkom, których prawa zostały naruszone. Na gruncie podatków oznacza to zwrot kwot nienależnie wpłaconych wraz z odsetkami oraz ewentualnie obowiązek wypłaty odszkodowania. Dlatego tak niezwykle istotną kwestią jest poddanie analizie kryteriów, jakie są stosowane przy badaniu zgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym

oraz dokonanie oceny pod tym kątem polskiego ustawodawstwa w zakresie podatków bezpośrednich.

Dokonanie takiej analizy jest przedmiotem książki **“Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe” pod red. Hanny Litwińczuk**. Książka podzielona jest na dwie części:

- w pierwszej omówiono przepisy dyrektyw wydanych w zakresie podatków bezpośrednich oraz dokonano oceny ich implementacji do prawa polskiego pod kątem wymogów formalnych i materialnych;
- w drugiej przedstawiono orzecznictwo ETS w zakresie zastosowania fundamentalnych swobód TWE w niezharmonizowanym obszarze podatków bezpośrednich ze wskazaniem na przepisy polskich ustaw o podatkach dochodowych, które mogą być uznane za niezgodne z prawem wspólnotowym.



OFICyna
PRAWA
POLSKIEGO

*Zamów już dziś,
a unikniesz negatywnych konsekwencji
nieprawidłowego stosowania przepisów!*

**Podatki bezpośrednie
Prawo polskie a prawo wspólnotowe**

Pod red. Hanny Litwińczuk

Oficyna Prawa Polskiego
Seria: Biblioteka Prawa Podatkowego
Nr ISBN: 978-83-7572-917-7 Liczba stron: 500
Szczegóły dotyczące rabatu: www.opp.com.pl

tel. 0 22 518 29 29
faks: 0 22 617 60 10
e-mail: cok@wip.pl



www.opp.com.pl