

BIULETYN KANCELARII

NR 226/PAŹDZIERNIK 2009

W TYM NUMERZE:

Aktualności

Orzecznictwo

Aktualności

FISKUS MOŻE OPODATKOWAĆ SŁUŻBOWE AUTA PIĘĆ LAT WSTECZ

Resort finansów chce zmienić opodatkowanie prywatnego używania służbowych aut. Dziś takie świadczenia są opodatkowane, ale organy podatkowe mają kłopoty z ich kontrolą. Nowe regulacje pozwolą urzędnikom opodatkować jazdy prywatne za lata poprzednie.

W przyszłym roku ma być wprowadzona zasada, zgodnie z którą pracownik używający prywatnie służbowego samochodu uzyskuje z tego tytułu przychód w wysokości 0,5 proc. wartości auta miesięcznie. Gdy pracodawca nie ujawni, który pracownik korzysta z firmowego pojazdu po pracy, u niego powstanie przychód w wysokości 1 proc.

Dziś zasady opodatkowania prywatnego używania samochodów są nieprecyzyjne. To powoduje, że wielu podatników w ogóle nie ujawnia tego faktu w swojej dokumentacji, ani przed organami podatkowymi. Jednak od przyszłego roku, gdy zasady w tym zakresie zostaną ujednolicone, wielu przedsiębiorców będzie chciało uporządkować swoje sprawy z fiskusem. I wtedy mogą wpaść w pułapkę. Bowiern jeśli na nowych zasadach ujawnią prywatne używanie firmowych samochodów, urzędnicy skarbowi będą mogli wykazać, że przed zmianą przepisów auta firmy też były w ten sposób wykorzystane i naliczą podatnikowi podatek za lata poprzednie wraz z należnymi odsetkami. Mogą też doliczyć sankcje karne skarbowe za zatajanie przychodów.

Zgodnie z założeniami do nowelizacji ustaw o PIT i o CIT Ministerstwa Finansów pracownicy wykorzystujący służbowe samochody do celów prywatnych będą uzyskiwać z tego tytułu przychód podatkowy. Urzędnikom trudno będzie faktycznie udowodnić, w jakim zakresie samochód wykorzystywany jest przez pracownika do celów służbowych, a w jakim do celów prywatnych.

– Z naszego doświadczenia wynika, że większość firm posiadających dużą flotę samochodową stosowało do tej pory limity w zakresie używania samochodów służbowych do celów prywatnych (ryczałtowe kwoty, kilometrówki). Jeżeli ustalenia wartości świadczenia w postaci udostępniania samochodów służbowych w celach prywatnych stosowane do tej pory

przez przedsiębiorców będą odpowiadały wartościom ustalonym na podstawie nowych przepisów, firmy nie powinny obawiać się kontroli ze strony urzędów – uspokaja.

Dodaje, że jeżeli firmy nie ustalały wartości świadczenia, a po zmianie przepisów okaże się, że samochody służbowe wykorzystywane są również do celów prywatnych i przy tym nie nastąpiła żadna istotna zmiana stanu faktycznego (np. likwidacja parkingu, zmiana sposobu używania samochodu), urzędy skarbowe mogą zainteresować się rozliczeniami takich podatników.

Opracowanie przejrzystych zasad korzystania z samochodów służbowych ma na celu zidentyfikowanie osób fizycznych wykorzystujących samochody firmowe do celów prywatnych, które z tego tytułu osiągają przychód z tzw. nieodpłatnych świadczeń. Na ten aspekt zwraca uwagę, jeden ekspertów, który wyjaśnia, że środkiem dyscyplinującym pracodawców do wskazywania pracowników korzystających z aut służbowych do celów prywatnych ma być przerzucanie na nich zapłaty podatku, który ma wynosić 1 proc. wartości samochodu, a doliczany będzie co miesiąc do przychodów firmy.

– Dotychczasowe funkcjonowanie urzędów skarbowych pokazało, że nie były one w stanie wykazać, że pracownik wykorzystuje auto służbowe do podróży prywatnych, od czego powinien zapłacić podatek – ocenia ekspert

Wprowadzenie określonych zasad ustalania przychodu z tytułu prywatnego używania firmowego auta może skłonić organy podatkowe do wnikliwej analizy specyfiki, w jakiej działa dana firma i jej pracownicy.

Projektowane zmiany przepisów ustaw o podatkach dochodowych w zakresie opodatkowania użytkownika samochodów służbowych do celów prywatnych powinny obowiązywać od momentu ich wejścia w życie. Konsekwentnie nowe przepisy nie mogą dotyczyć stanów faktycznych sprzed daty wejścia ich w życie. W innym przypadku naruszałoby to, szczególnie aktualną w podatkach, zasadę niedziałania prawa wstecz, restrykcyjnie przestrzeganą na gruncie przepisów podatkowych.

– Również na gruncie obecnie obowiązujących przepisów pracownik, który korzysta ze służbowego samochodu do celów prywatnych, uzyskuje przychód podlegający opodatkowaniu. Istnieje zatem obawa, że organy podatkowe, kierując się intencją ustawodawcy, będą próbowały określać pracownikom przychód do opodatkowania wstecz, bowiem obecne brzmienie ustaw podatkowych daje do tego podstawy – ostrzega ekspert.

Przypomina jednak, że nigdy nie było jasne, mimo powszechnej świadomości powstawania przychodu po stronie pracowników, jaka powinna być wysokość takiego przychodu. Pojawiające się stanowiska organów podatkowych mówiące, że powinna być to równowartość usługi najmu analogicznego auta, spotykała się z szeroką krytyką z uwagi na bezzasadność tak wysokiego przysporzenia.

Trzeba tu jednak zastrzec, że argumenty krytyczne podnosili jedynie niezależni eksperci zajmujący się na co dzień kwestiami podatkowymi. Natomiast organy podatkowe w wydawanych interpretacjach za podstawę opodatkowania przy prywatnym używaniu służbowych aut uznawały właśnie równowartość usługi najmu takiego samego samochodu.

Nasi rozmówcy są zgodni: dziś organy podatkowe mają trudności z udowodnieniem podatnikom, że konkretny pojazd wykorzystywany jest do celów prywatnych, a nawet jeżeli można to udowodnić, często problematyczne okazuje się oszacowanie wartości świadczenia.

Jeden z ekspertów stwierdza, że przy założeniu, iż proponowane zmiany wejdą w życie 1 stycznia 2010 r., sytuacja ulegnie zmianie. Organ podatkowy otrzyma narzędzie, które pozwoli w skuteczny sposób egzekwować należny podatek. Organ skarbowe nie będą mogły stosować nowych regulacji do stanów faktycznych powstałych przed wejściem w życie nowelizacji.

– Należy się jednak liczyć z tym, że jeżeli po 1 stycznia 2010 r. organ podatkowy będzie w stanie wykazać, że samochód służbowy był wykorzystywany do celów prywatnych przed tą

datą, to zapewne będzie dążył do ściągnięcia podatku. Materialną podstawą dla takiego działania będą przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie nowelizacji – podsumowuje.

Warto wiedzieć, że 0,5 proc. wartości auta miesięcznie będzie wynosił przychód pracownika, który jeździ firmowym samochodem po pracy. U pracodawcy przychód będzie wynosił 1 proc. wartości pojazdu

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 12.10.2009 r., Ewa Matyszewska

VAT: INFORMACJE PODSUMOWUJĄCE BĘDĄ SKŁADANE CO MIESIĄC

Od 1 stycznia 2010 r. zmodyfikowane zostaną zasady składania informacji podsumowujących dla celów VAT. Informacje te będą m.in. składane miesięcznie.

Zmiany w zakresie informacji podsumowujących składanych dla celów VAT przewiduje ostatnio uchwalona przez Sejm nowelizacja ustawy o VAT, która ma wprowadzić do polskiego prawa tzw. pakiet VAT wynikający z dyrektyw.

Zmieni się zakres transakcji objętych obowiązkiem raportowania w informacjach podsumowujących. Obecnie raportowaniu podlegają wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów (WDT), wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów (WNT) oraz dostawy towarów w ramach tzw. transakcji trójstronnych, czyli zasadniczo transakcje obejmujące przemieszczenia towarów pomiędzy Polską i innymi krajami UE. Od początku stycznia 2010 r. obowiązek ten rozszerzony zostanie na przypadki świadczenia usług przez polskich podatników na rzecz kontrahentów z innych krajów UE, jeżeli VAT z tytułu takich transakcji jest rozliczany przez zagranicznego nabywcę usługi (ang. reverse charge mechanism).

Tym samym, dla celów właściwego wypełniania informacji podsumowujących polski podatnik VAT powinien potrafić zidentyfikować i wyodrębnić (np. w postaci osobnego rejestru VAT) przypadki sprzedaży usług, z tytułu których VAT rozliczany jest przez nabywcę usługi z innego kraju UE. Aby osiągnąć taki efekt, w praktyce konieczne może się okazać dokonanie zmian w używanym systemie finansowo-księgowym.

Zasadą ma być składanie informacji podsumowujących w odstępach miesięcznych, przy czym w niektórych przypadkach nadal możliwe będzie raportowanie za okresy kwartalne. Możliwość składania informacji podsumowujących za okresy kwartalne dotyczyć ma transakcji towarowych – poniżej określonych pułapów obrotu oraz świadczenia usług rozliczanych dla VAT przez nabywcę z innego kraju UE (bez limitu obrotu).

Informacje podsumowujące mają być składane w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczą (a w przypadku rozliczeń kwartalnych – do 15 dnia miesiąca następującego po zakończeniu danego kwartału). Takie skrócenie terminu na złożenie informacji w formie papierowej o 10 dni w stosunku do terminu składania deklaracji VAT-7, w praktyce spowodować może znaczne zwiększenie skali składanych korekt. Ustawodawca przewidział jednak istotny wyjątek od tej zasady – w przypadku informacji podsumowujących składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, termin do ich złożenia wydłużony został do 25 dnia miesiąca następującego po raportowanym miesiącu (kwartale).

Źródło: Dziennik Gazeta Prawna, 12.10.2009 r., Tomasz Stankiewicz

KONTROLE CEN TRANSFEROWYCH BĘDĄ KORZYSTNIEJSZE

Od 14 października będą obowiązywać nowe rozporządzenia dotyczące cen transferowych. Ułatwi ono kontrolę cen transferowych.

W Dzienniku Ustaw z 29 września 2009 r. (Dz.U. nr 160, poz. 1267 i 1268), opublikowano nowe rozporządzenia do art. 25 ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11

ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które regulują zagadnienie cen transferowych. Rozporządzenia te wchodzi w życie 14 października 2009 r., zastępując dotychczas obowiązujące przepisy wykonawcze. Nowe przepisy będą miały zastosowanie do spraw wszczętych od tej daty.

– Znaczną część z wprowadzonych zmian należy ocenić pozytywnie, gdyż wyjaśniają co najmniej kilka bardzo kontrowersyjnych kwestii – ocenia jeden z ekspertów. Wymienia tu choćby: wprowadzenie zakazu stosowania przez kontrolujących metod innych niż zdefiniowane w przepisach; bardziej precyzyjne zdefiniowanie standardów badania porównywalności transakcji i kwestii stosowania ich w odniesieniu do wszystkich transakcji; wskazanie wprost, że nowe przepisy odnoszą się do zakładów podmiotów krajowych za granicą i zakładów podmiotów zagranicznych w Polsce; wprowadzenie przepisów regulujących stosowanie przepisów międzynarodowych w celu unikania podwójnego opodatkowania.

– Za istotny mankament nowych przepisów należy uznać brak jasnej procedury weryfikacji poziomu cen transferowych, zarówno w odniesieniu do analizy stanu faktycznego (tj. analizy funkcji, aktywów i ryzyka ponoszonego przez strony transakcji, w niektórych przypadkach wręcz pomijanej przez kontrolujących), jak i wyboru metody i wykonywania analiz porównawczych – stwierdza ten sam doradca podatkowy.

Jego zdaniem wprowadzenie precyzyjnych przepisów pozwoliłoby znacznie zwiększyć pewność podatników, że stosowane rozwiązania – pod warunkiem ich zgodności z przepisami – nie zostaną arbitralnie zakwestionowane przez kontrolujących. Rozporządzenie nie przewiduje też możliwości korekty zobowiązań podatkowych w przypadku transakcji zawieranych między polskimi podmiotami powiązаныmi – co stawia te podmioty w gorszej pozycji w stosunku do podmiotów zawierających transakcje z zagranicznymi podmiotami powiązаныmi.

– Mimo tych mankamentów zmiany te należy cenić pozytywnie – podsumowuje ekspert.

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 13.10.2009 r., Ewa Matyszewska

ZWOLNIENIA Z KAS FISKALNYCH ZNÓW SĄ SPÓŹNIONE

Zwolnienia ze stosowania kas fiskalnych obowiązują tylko do 31 grudnia 2009 r. Resort finansów jeszcze nie przygotował nowego rozporządzenia w tym zakresie. Zdaniem ekspertów nowe regulacje o zwolnieniu z kas będą znane w ostatniej chwili.

Jeszcze tylko przez nieco ponad dwa miesiące będą obowiązywać dotychczasowe zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych dla pewnych grup podatników, np. lekarzy czy prawników. Niestety, Ministerstwo Finansów nie przygotowało jeszcze nowego projektu rozporządzenia, które zwolnienia by przedłużało.

Zamiast zająć się tymi regulacjami w pierwszej kolejności, MF ma inny priorytet. Otóż dopracowuje założenia do nowelizacji ustawy o VAT. Podkreślmy, nie jest to projekt nowelizacji ustawy o VAT, lecz jedynie założenia do zmian.

Ostatnie modyfikacje do założeń zostały opublikowane w poniedziałek. Zakładają one pewne zmiany dotyczące zwolnień dla kas. Jakże? Resort chce wprowadzić w ustawie o VAT szczegółową delegację dla ministra finansów, aby ten mógł wydać rozporządzenie o zwolnieniach ze stosowania kas. Dopiero po wprowadzeniu tego przepisu do ustawy o VAT MF zajmie się rozporządzeniem o kasach.

Trzeba przyznać, że minister finansów albo zapomniał o długości procesu legislacyjnego, albo jest niepoprawnym optymistą i zakłada, że w dwa miesiące uda się znowelizować ustawę o VAT – która musi przejść przez Sejm, Senat, prezydenta – oraz zostać opublikowana. Opublikować trzeba też będzie rozporządzenie o zwolnieniach z obowiązku stosowania kas fiskalnych. To ostatnie musi zostać opublikowane w Dzienniku Ustaw najpóźniej 31 grudnia

2009 r. Jeśli czasu na ten proces zabraknie, już 1 stycznia 2010 r. wszyscy przedsiębiorcy dokonujący sprzedaży na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej będą musieli kupić kasy fiskalne i ewidencjonować obroty na tych urządzeniach.

To nie pierwszy taki przypadek. Niemal co roku rozporządzenia o kasach wydawane są na ostatnią chwilę.

– Gdybym miał jednym słowem określić dotychczasowe rozporządzenia dotyczące kas rejestrujących, w kontekście metod ich wprowadzania, to bez wahania użyłbym słowa: spóźnione – komentuje jeden z ekspertów.

Obowiązek ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas fiskalnych powinien obejmować wszystkich podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Minister finansów może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku ewidencjonowania. I z uprawnienia tego korzystał, wydając kolejne rozporządzenia w sprawie kas fiskalnych na przestrzeni ostatnich lat.

– Obecny zakres zwolnień, co do zasady, obowiązuje do 31 grudnia 2009 r. Nie oznacza to jednak, że wszyscy podatnicy zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas fiskalnych będą musieli zacząć stosować kasy od początku przyszłego roku. Minister przyzwyczaił nas praktyką ostatnich lat, że przepisy określające aktualny katalog zwolnień z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas fiskalnych pojawiają się w ostatnim momencie – tłumaczy ekspert.

Zwolnienia od kas fiskalnych są czasowe i zwykle przedłużane w takim samym lub trochę tylko węższym zakresie. Zdaniem specjalistów z branży podatkowej praktyka ta jest krytykowana przez przedsiębiorców z tego głównie powodu, że ogłaszanie zwolnień pod koniec roku nie daje czasu na przygotowanie się do wprowadzenia kas.

– Dodatkowo Sejm rozpatruje projekt noweli VAT przenoszącej regulację dotyczącą tych zwolnień do treści ustawy. Miało to wpłynąć na stałość zakresu tych zwolnień, ale na razie może wywołać odwrotny skutek. Wprowadzenie zwolnień do ustawy uchyli podstawę do określania ich przez ministra, który wobec tego może w ogóle nie prowadzić prac w tym zakresie. Jeśli Sejm nie zdąży uchwalić noweli, a minister nie wyda nowego rozporządzenia, nie będzie żadnych zwolnień od stosowania kas – ostrzega ekspert.

Radzi, aby minister przedstawił projekt nowego rozporządzenia niezależnie od postępu prac parlamentarnych nad zmianami w ustawie.

– Gdyby zwolnienia przewidziane w projekcie nowelizacji i nowym rozporządzeniu były spójne, przedsiębiorcy zyskaliby w końcu pewność w tym zakresie.

Tradycją już jest to, że rozporządzenia dotyczące zwolnień od obowiązku stosowania kas rejestrujących wprowadzane są w ostatniej chwili. Rozporządzenie z 19 grudnia 2008 r. było opublikowane 24 grudnia 2008 r., a weszło w życie 1 stycznia 2009 r.; rozporządzenie z 27 czerwca 2008 r. opublikowano 30 czerwca 2008 r., weszło w życie 1 lipca 2008 r.; rozporządzenie z 20 grudnia 2008 r. opublikowano 28 grudnia 2008 r., a weszło w życie 1 stycznia 2009 r. Podobnie było z pozostałymi rozporządzeniami.

– Moglibyśmy stwierdzić, że nic złego się nie dzieje, bo i tak kolejne rozporządzenia są bardzo podobne do tych, które zastępują. No właśnie podobne, ale nie identyczne. W praktyce niekiedy najtrudniej jest wychwycić te niewielkie, subtelne, a często istotne zmiany. Z drugiej strony, jeżeli zmiany nie są duże, to z jakiego powodu każdy minister czeka z ich publikacją do ostatniej chwili – zauważa jeden z naszych rozmówców.

Dodaje, że zgodnie z zasadami stanowienia prawa podatnicy muszą mieć czas i możliwość zapoznania się z przepisami – owszem terminy są dochowane, gdyż publikacja jest przed rozpoczęciem obowiązywania przepisów, ale prawodawca szanujący podatników dałby im czas na spokojne zapoznanie się z nowymi (nawet jeżeli one wiele nie zmieniają) regulacjami.

Trzeba podkreślić, że obecnie mamy do czynienia z wyjątkową sytuacją, jeśli chodzi o przepisy dotyczące zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych. Minister finansów nie powinien przepisać regulacji starego rozporządzenia do nowego, gdyż Trybunał Konstytucyjny (wyrok z 16 lipca 2009 r.; sygn. akt K 36/08) uznał za niezgodne z konstytucją te regulacje ustawy o VAT, które udzielają ministrowi finansów upoważnienia do wprowadzenia zwolnień od obowiązku stosowania kas.

Eksperti przypominają, że wejście w życie tego wyroku zostało odroczone na dziewięć miesięcy. Zgodnie z tym wyrokiem minister finansów musi do 23 kwietnia 2010 r. przenieść z rozporządzenia do ustawy o VAT listę (zakres) zwolnień z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas fiskalnych.

Najważniejsze dla podatników jest to, że Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował zwolnień od ewidencjonowania za pomocą kas, ale jedynie sposób ich wprowadzania do obrotu prawnego.

– Zwolnienia nadal będą. Podatnikom pozostaje jednak poczekać do ostatnich dni roku na decyzję ministerstwa – albo przygotuje nowe rozporządzenie, które obowiązywać będzie do kwietnia 2010 r., albo doczekamy się nowelizacji ustawy o VAT z nowym katalogiem zwolnień. Ze względu na wyrok TK nowelizacja ustawy jest nieunikniona, tak więc wprowadzenie zwolnień w nowym rozporządzeniu byłoby rozwiązaniem przejściowym – ocenia inny ze specjalistów..

– Z drugiej strony mocno artykułowane są poglądy, że czas skończyć z szarą strefą w VAT i nakazać stosowania kas lekarzom i prawnikom. Czy to by coś zmieniło? Moim zdaniem nie i wprowadzanie tu kas jest zbędne. Ale będąc prawnikiem, może nie do końca jestem obiektywny – podsumowuje ekspert

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 14.10.2009 r., Ewa Matyszewska

PODATNICY MOGĄ JUŻ KORZYSTAĆ Z NOWYCH FORMULARZY ZGŁOSZEŃ IDENTYFIKACYJNYCH NIP

Od 1 października 2009 r. obowiązują nowe wzory formularzy NIP. Stare druki będą mogły być stosowane do końca stycznia 2010 r.

Minister finansów w rozporządzeniu z 29 września 2009 r. ogłosił aktualnie obowiązujące wzory podatkowych formularzy identyfikacyjnych. Nowe druki NIP będą musiały wypełniać zarówno osoby zakładające działalność gospodarczą, jak i aktualizujące swoje dotychczasowe dane, w tym wspólnicy spółek, oraz wszyscy podatnicy PIT, którzy zamierzają np. zaktualizować numer swojego konta bankowego wykorzystywanego w rozliczeniach z urzędem skarbowym.

Ogłoszenie nowych formularzy NIP wynika z konieczności dostosowania ich treści do nowelizacji ustawy z 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, w tym ustawy o NIP. Związane jest to przede wszystkim z uchyleniem przepisu dotyczącego dołączania do zgłoszenia identyfikacyjnego i aktualizacyjnego przez podatników prowadzących działalność gospodarczą, płatników podatków i płatników składek ubezpieczeniowych wierzycielnych lub urzędowo poświadczonych kopii dokumentów potwierdzających informacje objęte zgłoszeniem. Chodzi przede wszystkim o odpis z Krajowego Rejestru Sądowego, umowy spółki, dokument potwierdzający uprawnienie do korzystania z lokalu lub nieruchomości, w których znajduje się siedziba, zaświadczenie o numerze identyfikacyjnym REGON.

Do wyczerpania nakładu, jednak nie dłużej niż do 31 stycznia 2010 r., mogą być stosowane dotychczasowe wzory formularzy, tj. określone w rozporządzeniu ministra finansów z 14 listopada 2003 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych.

Rodzaje zgłoszeń identyfikacyjnych (NIP)

NIP-1 Zgłoszenie identyfikacyjne osoby fizycznej prowadzącej samodzielnie działalność gospodarczą – niebędącej przedsiębiorcą

NIP-2 Zgłoszenie identyfikacyjne osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, będącej podatnikiem lub płatnikiem

NIP-3 Zgłoszenie identyfikacyjne osoby fizycznej nieprowadzącej samodzielnie działalności gospodarczej

Załączniki do NIP-1, NIP-2

NIP-B Informacja o rachunkach bankowych

NIP-C Informacja o miejscach prowadzenia działalności Załączniki do NIP-2

NIP-2/A Informacja o wyodrębnionych jednostkach wewnętrznych podmiotu podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu

NIP-D Informacja o wspólnikach spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej lub o spółkach tworzących podatkową grupę kapitałową

Podstawa prawna

Rozporządzenie ministra finansów z 29 września 2009 r. w sprawie wzorów formularzy zgłoszeń identyfikacyjnych (Dz.U. nr 161, poz. 1282).

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 14.10.2009 r., Przemysław Molik

AKCYZA: W PRZYSZŁYM ROKU ZNÓW SIĘ ZMIENIĄ ZASADY OPODATKOWANIA ENERGII ELEKTRYCZNEJ

Kolejne zmiany w zakresie zasad opodatkowania energii elektrycznej zostaną wprowadzone w I połowie 2010 r. Niewątpliwie korzystną zmianą jest jednoznaczne potwierdzenie zasady jednokrotności opodatkowania energii elektrycznej akcyzą.

Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. nr 3, poz. 11, zm. nr 89, poz. 819), która weszła w życie 1 marca 2009 r., zasadniczo zmieniła zasady opodatkowania energii elektrycznej tym podatkiem.

Bezpośrednią przyczyną tej zmiany była konieczność dostosowania polskich przepisów do regulacji wspólnotowych. Dostosowanie to polegało na przeniesieniu obowiązku zapłaty podatku od energii elektrycznej z momentu wydania energii przez producentów (a więc elektrownie i elektrociepłownie) na moment sprzedaży użytkownikom końcowym lub moment zużycia przez dystrybutora.

Podstawową zasadą opodatkowania energii elektrycznej, przyjętą w ustawie o podatku akcyzowym zgodnie z art. 21 (5) Dyrektywy Energetycznej, jest jej opodatkowanie na etapie dostarczenia ostatecznemu użytkownikowi. Użytkownikiem tym najczęściej jest tzw. nabywca końcowy, któremu energia elektryczna sprzedawana jest zazwyczaj przez spółkę obrotu, będącą profesjonalnym uczestnikiem systemu obrotu energią elektryczną.

Energia elektryczna może jednak zostać zużyta wcześniej niż przez nabywcę końcowego, tzn. przez podmiot posiadający koncesję na przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną, albo przez podmiot nieposiadający takiej koncesji. W tych sytuacjach opodatkowaniu podlega zużycie energii elektrycznej przez te podmioty.

Ustawa o podatku akcyzowym przewiduje jako czynności podlegające opodatkowaniu również nabycie wewnątrzspółnotowe oraz import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego. W tym pierwszym przypadku podatek powinien zostać rozliczony przez tzw. podmiot reprezentujący. Ostatnią czynnością opodatkowaną jest zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

Podatnicy akcyzy z tytułu energii elektrycznej są obowiązani do składania deklaracji podatkowych i zapłaty akcyzy do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym

nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku rozliczenia podatku. Zdarzeniem tym jest zużycie energii elektrycznej, albo upływ terminu płatności określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu dostaw energii elektrycznej lub jeżeli termin płatności nie został określony w umowie – upływ terminu płatności określonego w fakturze albo data faktury. Jeżeli sprzedający energię elektryczną nabywcom końcowym składają deklaracje podatkowe za okresy dłuższe niż dwumiesięczne, są oni obowiązani do obliczania i zapłaty akcyzy wstępnie za okresy miesięczne, na podstawie szacunków dokonanych na podstawie ilościowej ewidencji energii elektrycznej.

Wpłaty miesięcznych akcyzy dokonuje się do 25 dnia miesiąca, następującego po miesiącu, w którym energia elektryczna została wydana nabywcy końcowemu. Wpłaty miesięczne stanowią zaliczkę na akcyzę. Ostateczne rozliczenie wydawanej energii elektrycznej podlegającej opodatkowaniu uwzględnia podatek wpłacony w formie wstępnych wpłat za okresy miesięczne.

Kolejne zmiany w zakresie zasad opodatkowania energii elektrycznej zostaną wprowadzone w I połowie 2010 r. Projekt ustawy nowelizującej ustawę z 6 grudnia 2008 r. (która powinna wejść w życie pomiędzy 1 stycznia a 1 kwietnia 2010 r.) przewiduje kilka zmian w stosunku do obecnego stanu prawnego.

Niewątpliwie korzystną zmianą doprecyzowującą jest jednoznaczne potwierdzenie zasady jednokrotności opodatkowania energii elektrycznej akcyzą, co obecnie budzi wątpliwości, ponieważ taki zapis znajduje się wyłącznie w art. 8 ustawy o podatku akcyzowym, określającym przedmiot opodatkowania akcyzą (ale w odniesieniu do wyrobów innych niż energia elektryczna).

Zmianą, która porządkuje system, jest również uzupełnienie zakresu czynności opodatkowanych akcyzą o zużycie energii elektrycznej przez podmioty posiadające wyłącznie koncesje na wytwarzanie energii elektrycznej w przypadku kiedy energia ta została nabyta od innego dostawcy. Obecnie zasadność opodatkowania takiej energii jest wątpliwa – opiera się bowiem de facto na pisemnej interpretacji ministra finansów, ale nie ma wystarczającej podstawy w ustawie.

Projekt nowelizacji ustawy przewiduje również zmiany ewidentnie niekorzystne w stosunku do obecnego stanu prawnego. Przede wszystkim, zgodnie z projektem, wpłaty miesięczne (stanowiące zaliczki na podatek) będą wnoszone przez podatników nie tak jak obecnie, wówczas gdy deklaracja podatkowa nie jest składana przez okres dłuższy niż dwa miesiące, ale w każdym przypadku, gdy okres rozliczeniowy z nabywcą końcowym przekracza dwa miesiące. Oznacza to, że podatnicy będą w tych samych miesiącach płacić zarówno zobowiązanie podatkowe na podstawie deklaracji oraz wpłaty miesięczne (zaliczki) na podstawie ewidencji wydawanej energii elektrycznej.

Inną niekorzystną zmianą jest ograniczenie wyłączenia z zakresu opodatkowania strat przesyłowych do strat technicznych, które dodatkowo nie zostały zdefiniowane w ustawie.

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 14.10.2009 r., Krzysztof Flis

ZWROT VAT NA MATERIAŁY BUDOWLANE BĘDZIE UTRZYMANY

System rekompensat dla osób fizycznych nabywających materiały budowlane będzie. Obecnie nie jest rozważane uchylenie ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, poinformowało Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską (nr 11298). Zwrot części wydatków w związku z nabyciem materiałów budowlanych kosztuje budżet państwa ok. 1 mld zł rocznie, o czym informował DGP. Ministerstwo Finansów zwróciło uwagę, że celem ustawy jest ujednolicenie warunków procesu inwestycyjnego w budownictwie mieszkaniowym pomiędzy

inwestycjami realizowanymi przez wyspecjalizowane firmy budowlane a inwestycjami realizowanymi systemem gospodarczym przez osoby fizyczne.

Resort odniósł się także do propozycji skrócenia terminów wypłacania kwoty zwrotu z 6 miesięcy do 60 dni. Projekt stosownej ustawy jest po pierwszym czytaniu w Sejmie. Resort podkreślił, że zwrot wydatków nie jest podatkiem, tylko rekompensatą pieniężną, więc organy podatkowe nie mogą weryfikować zasadności zwrotu, tak jak to jest przy zobowiązaniach podatkowych – do upływu terminu przedawniania. Z tego względu przed dokonaniem zwrotu organ podatkowy musi przeprowadzić czasochłonne postępowanie dowodowe.

Ministerstwo stwierdziło, że przyjęcie zmian może nie tylko spowodować zakłócenia w funkcjonowaniu urzędów, ale również narazić finanse publiczne na wzrost wydatków.

Według szacunków zwrot wydatków o 3–4 miesiące wcześniej oznacza jednorazowy wydatek w pierwszym roku obowiązywania regulacji w wysokości ok. 300 mln zł. Dodatkowo może nastąpić zwiększenie wydatków budżetu państwa z tytułu dokonania zwrotów w nieprawidłowej wysokości.

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 15.10.2009 r., Magdalena Majkowska

BĘDĄ ZMIANY W USTAWIE VAT DOTYCZĄCE STOSOWANIA KAS FISKALNYCH

Interpelacja nr 11372 do ministra finansów w sprawie wdrożenia do obowiązującego systemu prawnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lipca 2009 r. (sygn. akt K 36/08)

Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 16 lipca 2009 r. (sygn. akt K 36/08) uznał za niezgodne z konstytucją przepisy ustawy o podatku od towarów i usług pozwalające ministrowi finansów uznaniowo określać krąg podatników, którzy nie muszą stosować kas fiskalnych do rejestracji obrotu i podatków. Wejście w życie tego wyroku zostało odroczone na dziewięć miesięcy. W tym okresie minister finansów musi przenieść z rozporządzenia do ustawy o VAT zakres zwolnień z obowiązku stosowania kas fiskalnych. Jeśli urzędnicy nie zdążą z wprowadzeniem zmian do 1 stycznia, kasy fiskalne będą musieli stosować wszyscy podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub na rzecz rolników ryczałtowych.

Pytanie: W jaki sposób Ministerstwo Finansów ma zamiar wdrożyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lipca 2009 r. (sygn. akt K 36/08) do obowiązującego systemu prawnego oraz kiedy rozpocznie prace nad zmianą przepisów o kasach?

Poseł Marek Polak

Odpowiedź:

Maciej Grabowski - podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów:

W związku z pismem z dnia 15 września br., znak: SPS-023-11372/09, przy którym przesłano interpelację pana posła Marka Polaka w sprawie wdrożenia do obowiązującego systemu prawnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lipca 2009 r. (sygn. akt K 36/08), uprzejmie informuję.

1. W ww. wyroku z dnia 16 lipca 2009 r. (opublikowanym w Dz. U. Nr 116, poz. 979) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 111 ust. 7 pkt 3 w związku z art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis traci moc obowiązującą z upływem 9 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Mając na uwadze treść ww. orzeczenia, nie

jest zasadna zawarta w interpelacji opinia, że w związku z orzeczeniem TK minister finansów musi przenieść z rozporządzenia do ustawy o podatku od towarów i usług zakres zwolnień z obowiązku stosowania kas fiskalnych.

W ww. orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny, oceniając zakwestionowane przepisy, stwierdził, że „niedookreśloność wytycznych powoduje, że upoważnienie zawarte w kwestionowanych przepisach ma charakter na tyle ogólny, iż nie spełnia konstytucyjnych wymogów dotyczących stopnia szczegółowości wytycznych, jaki byłby wymagany ze względu na przedmiot regulacji w drodze aktu wykonawczego.” Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że w przedmiotowej sprawie nie można precyzyjnie zrekonstruować wytycznych na podstawie innych przepisów ustawy. Z powodu tych uchybień w konstrukcji upoważnienia ustawowego uznał ww. upoważnienie za niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

W opinii Trybunału Konstytucyjnego upoważnienie czyni natomiast zadość wymaganiom art. 92 ust. 1 konstytucji w zakresie dotyczącym określenia organu uprawnionego do wydania rozporządzenia oraz zakresu spraw przekazanych do uregulowania w tym akcie wykonawczym. Dostosowanie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. do wyroku TK wymaga zatem zamieszczenia w przepisie upoważniającym ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wprowadzania zwolnień z obowiązku ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących wytycznych spełniających wymogi art. 92 ust. 1 konstytucji.

2. Ponadto informuję, że trwają pilne prace nad zmianą redakcji zapisów art. 111 ustawy o podatku od towarów i usług, w którym zawarte są uregulowania dotyczące prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Źródło: serwis „podatki.pl”, 15.10.2009 r.

KPP: LIKWIDUJĄC KRATKĘ, FISKUS STRACI

Pełne odliczenie podatku VAT od aut służbowych mogłoby przynieść państwu dodatkowe 400 mln zł

Zapowiedź likwidacji kratki zwiększyła ruch w salonach. Firmy kupują auta, bo chcą skorzystać z odliczenia.

Likwidacja kratek w samochodach może się opóźnić. Jest już mało prawdopodobne, by przed końcem bieżącego roku udało się zmienić przepisy likwidujące możliwość odliczania od zakupu auta podatku VAT. Zdaniem ekspertów na procedury legislacyjne potrzeba ok. 17 tygodni. Realnym terminem jest więc luty – marzec 2010 r.

Od stycznia zniknie jednak prawo do odpisywania VAT od kupowanego paliwa. Zdaniem Konfederacji Pracodawców Prywatnych likwidacja tej ulgi będzie firmy sporo kosztować. W połączeniu z podwyżką opłaty paliwowej może zwiększyć koszty paliwa do samochodów służbowych nawet o jedną czwartą.

Eksperci KPP są przekonani, że na planowanych przez rząd zmianach stracą nie tylko przedsiębiorcy. Zmniejszą się także wpływy do budżetu państwa. Konfederacja zakłada, że kupujący rocznie ok. 140 tys. samochodów do celów służbowych przedsiębiorcy, przy pełnym odliczeniu VAT, mogliby w ciągu roku zyskać ok. 800 mln zł. Te pieniądze pomogłyby im w bieżącej działalności, zwłaszcza gdy mocno utrudniony jest dostęp do kredytów.

Wpłynęłyby także na wzrost sprzedaży samochodów – nawet o 15 proc. Według KPP podatek zawarty w kupowanych do tych „dodatkowych” aut paliwie przyniósłby do budżetu ok. 220 mln zł wpływów. Ponadto po ok. trzech latach z VAT od sprzedaży tych pojazdów fiskus zgarnąłby kolejne 180 mln zł. – W rezultacie budżet miałby ok. 400 mln zł dodatkowych wpływów, a pozostałe uzyskane kwoty przedsiębiorcy mogliby przeznaczyć na inwestycje – mówi Adam Ambrozik, ekspert KPP.

Ostrożniejszy w szacunkach jest Polski Związek Przemysłu Motoryzacyjnego reprezentujący pracodawców branży motoryzacyjnej. PZPM zakłada, że pełne odliczenie VAT dałoby firmom nieco mniejsze korzyści – 600 mln zł. Ale budżet, dzięki zwiększonej sprzedaży samochodów i paliwa, zyskałby. – Ministerstwo Finansów powinno myśleć perspektywicznie. Choć w pierwszym okresie po wprowadzeniu pełnego odliczenia do kasy państwa wpłynęłoby mniej pieniędzy, w dłuższym czasie strata wróciłaby do budżetu z naddatkiem – twierdzi prezes PZPM Jakub Faryś.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 16.10.2009 r.

URZĘDNIKY FISKUSA TROPIĄ SŁUŻBOWE SAMOCHODY

Urzędnicy skarbowi kontrolują wykorzystywanie firmowych pojazdów w weekendy. Osoby korzystające prywatnie z aut służbowych uzyskują przychód w PIT. Podatnik, któremu udowodni się jazdę autem po pracy, musi zapłacić podatek.

Pracownik, który jeździ firmowym samochodem po pracy, uzyskuje przychód, który powinien być opodatkowany PIT i wykazany w rocznym zeznaniu podatkowym. Ze względu na nieostre zasady ustalania przychodu z tego tytułu podatnicy rzadko opodatkowują prywatne używanie auta. W związku z tym urzędnicy skarbowi skrupulatnie sprawdzają, gdzie i kiedy pracownicy jeżdżą samochodami pracodawcy. Wypracowali nawet specjalne metody takiej kontroli.

– W niedzielne popołudnie pracownik urzędu kontroli skarbowej fotografował zaparkowane przede mnie auto firmowe na parkingu przed supermarketem. W odpowiedzi na zadane pytanie stwierdził, że gromadzi dokumentację w sprawie firmy mojego pracodawcy – mówi nam pan Marek z Warszawy.

Eksperci potwierdzają, że urzędnicy stosują różne, fantazyjne metody kontroli i za wszelką cenę próbują wykazać, że służbowe auto jest wykorzystywane również do celów prywatnych. Gdy na takim procederze przyłapią podatnika, nakazują wykazanie przychodu z tego tytułu za cały miesiąc.

Zdaniem ekspertki, kontrolujący weryfikują w szczególności dokumentację zgromadzoną przez pracodawcę, w tym kilometrówki, dowody zakupu paliwa, rozliczenia delegacji oraz treść umów z pracownikami i regulaminów określających zasady wykorzystania i rozliczania samochodów.

– Jeśli firma dopuszcza, aby samochód służbowy wykorzystywany był także dla celów prywatnych, organy mogą kontrolować, czy wartość świadczenia w postaci udostępnienia samochodu ustalono na poziomie rynkowym – stwierdza ekspertka.

Tam, gdzie samochód służbowy ma dodatkowo walor świadczenia pozapłacowego, niezbędne jest dodanie wartości rynkowej tego świadczenia do podatkowego dochodu pracownika.

Obecnie jedynym skutecznym sposobem weryfikacji używania auta służbowego na cele prywatne jest bieżąca kontrola u przedsiębiorcy. Dzięki szczególnym uprawnieniom w ustawie o kontroli skarbowej takie bieżące kontrole najczęściej przeprowadzają inspektorzy urzędów kontroli skarbowej (UKS).

Przeprowadzając bieżącą kontrolę, urzędnicy często szczegółowo dopytują, gdzie są w danej chwili samochody służbowe oraz kto i w jakim celu używa obecnie auta.

Firmy, które deklarują, że samochody wykorzystywane są w 100 proc. dla celów służbowych, mogą zostać skontrolowane, np. poprzez weryfikację dat zakupów paliwa (dni wolne od pracy), lub badanie, czy pojazdy wykorzystywane są na dojazd do pracy i w innych celach prywatnych.

– W tym celu kontrolujący mogą np. wykonywać zdjęcia pojazdów na parkingach pod domem pracownika, supermarketem, obserwować, czy po godzinach pracy auta garażowane są na terenie firmy – wylicza ekspertka

Jeśli urzędnik już zacznie kontrolować, jak pracownicy wykorzystują służbowe samochody, pojawia się pytanie, jakie skutki będzie miało wykazanie nieprawidłowości w tym zakresie. Jeśli przy takich czynnościach zostałyby ujawnione prywatne używanie samochodów możliwe, że fiskus przyjmie domniemanie, że przez cały miesiąc pracownik używał samochodu na cele prywatne.

– Ponieważ ciężar dowodu spoczywa tu na organie podatkowym, w sądzie dość łatwo będzie wygrać spór, że dodatkowy przychód pracownika może być przypisany tylko za dni, w których faktycznie wykazano prywatne używanie – podpowiada inny specjalista z branży podatkowej.

W przyszłym roku mają zmienić się zasady opodatkowania prywatnego używania samochodów firmowych, o czym już wielokrotnie informowaliśmy na łamach DGP. Ministerstwo Finansów w przygotowanych założeniach do noweli ustaw o PIT i o CIT stwierdza, że jeśli pracownik będzie jeździł prywatnie służbowym autem, będzie uzyskiwał przychód na poziomie 0,5 proc. jego wartości. Z kolei, gdy pracodawca nie wykaże, który pracownik i jak wykorzystuje jego pojazdy, u niego powstanie przychód w wysokości 1 proc. wartości samochodu.

W związku ze zmianami dotyczącymi zasad opodatkowywania PIT użytkownika samochodów służbowych do celów prywatnych organy podatkowe będą prawdopodobnie wprowadzać nowe sposoby umożliwiające im kontrolę używania takich pojazdów w celach innych niż firmowe.

Początkowo w nowelizacji pojawiały się pomysły rozszerzenia uprawnień Policji do kontrolowania kierowców pod kątem używania pojazdów służbowych.

– Pomysł ten odrzucono, ale wydaje się, że konsekwencją nowych przepisów będzie zastosowanie różnych sposobów kontroli przez organy skarbowe, takich jak np. kontrolowanie parkingów firmowych po godzinach pracy firm lub w weekendy. Gdy samochodu nie będzie, organy podatkowe będą uznawać, że w tym czasie używany jest wyłącznie do celów prywatnych – oceniają specjaliści.

Jednocześnie stwierdza, że wprowadzenie jakiegokolwiek nowego sposobu kontroli będzie trudne do zrealizowania, ponieważ żadna z metod nie gwarantuje stuprocentowej skuteczności oraz wprowadza dodatkowe obciążenia dla organów podatkowych (np. opłacenie pracowników sprawdzających parkingi firmowe w weekendy).

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.10.2009 r., Ewa Matyszewska

Orzecnictwo

NSA: TRZEBA ZAPLACIĆ PODATEK OD ZAGRANICZNEGO SPADKU I DAROWIZNY

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie mają zastosowania do podatku od spadków i darowizn.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną podatnika, który otrzymał spadek z Kanady. Sąd uznał, że w tym przypadku umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Kanadą nie ma zastosowania. Jak wyjaśnił sędzia sprawozdawca Marek

Zirk-Sadowski, prezes izby finansowej NSA, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie obejmują swoimi regulacjami podatku od spadków.

Żeby można było w tym przypadku zastosować reguły dotyczące unikania podwójnego opodatkowania, konieczna jest odrębna jasna regulacja w tym zakresie. Obecnie takie przepisy znajdują się jedynie w trzech umowach zawartych przez Polskę jeszcze przed wojną (z Austrią, Węgrami i Czechosłowacją). Sąd zgodził się, że podatek od spadków i darowizn nie jest podatkiem od dochodu i majątku w znaczeniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Podatnik w kwietniu 2007 r. złożył zeznanie o nabyciu spadku po zmarłej osobie, która ostatnio mieszkała w Kanadzie. Jako bratanek męża spadkodawczyni odziedziczył równowartość ok. 20 tys. zł. Od spadku organy podatkowe naliczyły podatek.

Podatnik nie zgadzał się na opodatkowanie zagranicznego spadku. Podkreślał, że otwarcie spadku nastąpiło na terenie Kanady i tam został zapłacony podatek. Dlatego na nim jako spadkobiercy nie ciąży już obowiązek podatkowy w Polsce.

Takiego stanowiska nie zaaprobował jednak ani organ odwoławczy, ani sądy administracyjne obu instancji. Wyrok jest prawomocny.

Sygn. akt II FSK 759/08

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 15.10.2009 r., Aleksandra Tarka

WSA W GLIWICACH: CZĘŚCIOWO ODPLATNA UMOWA NAJMU A OPODATKOWANIE PIT PRZYCHODU Z CZYNSZU

W celu ustalenia wartości świadczenia wynajmującego lokal organ podatkowy powinien zastosować art. 12 ust. 6 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli lokal był w nieodległym czasie wynajmowany po cenach rynkowych, co oznacza w praktyce, że przychód podatkowy powstawał w dniu płatności czynszu. Dopiero w braku możliwości ustalenia czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu konkretnego lokalu zastosowanie może znaleźć ust. 4 wskazanego wyżej artykułu, czyli ustalenie wartości nieodpłatnego świadczenia na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju – orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach.

W toku kontroli podatkowej organy podatkowe stwierdziły, że spółka zaniżyła przychody i zawiżyła koszty uzyskania przychodów, co spowodowało zaniżenie osiągniętego przez spółkę dochodu w 2006 r.

Spór między podatnikiem a organami podatkowymi dotyczył wyliczenia czynszu najmu, który miałby stanowić dla kontrolowanego przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Podatnik wskazał, że wykorzystuje obiekty na cele ochrony zdrowia.

Organy podatkowe ustaliły, że podatnik (spółka z o.o.) jako najemca, zawarła w dniu 1 września 2004 r. umowę najmu z osobą (wynajmującym), której przedmiotem były lokale użytkowy z przeznaczeniem na działalność gospodarczą z czynszem w wysokości podatku od nieruchomości. Tym samym spółka ponosiła wyłącznie wydatki konieczne na utrzymanie lokalu, nie płacąc za korzystanie z niego (umowa częściowo odpłatna). W tej sytuacji przychód podatkowy powstawał w dniu płatności czynszu – stwierdziły organy podatkowe. Ustaleń swoich organy podatkowe dokonały porównując z innymi umowami najmu zawartymi przez spółki z o.o. o tym samym profilu działalności oraz prowadzone przez osoby prawne bądź fizyczne. Na tej podstawie podatnikowi określiły wartość przychodów.

Podatnik nie zgodził się z decyzją dyrektora izby skarbowej i wniósł na nią skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Podkreślił w niej, że w omawianej

sprawie czynsze różnią się w zależności od lokalizacji, a organy podatkowe nie podały, jaką lokalizację miały nieruchomości wzięte pod uwagę przy wyliczaniu średniego przychodu.

Sąd uznał skargę podatnika za bezzasadną i ją oddalił. W uzasadnieniu wyroku sąd podkreślił, że zarzut podatnika o naruszeniu przez organy podatkowe przepisów art. 12 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654, z późn. zm., dalej: u.p.d.o.p.) jest niesłuszny.

Sąd podkreślił, że celem wprowadzenia regulacji art. 12 u.p.d.o.p. była eliminacja występujących w praktyce problemów interpretacyjnych w przypadku występowania cen nierynkowych. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt. 2 u.p.d.o.p. przychodami z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14 jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze, jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego, lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd. Taki przychód uzyskiwała spółka z tytułu częściowo odpłatnego najmu pomieszczeń.

Sąd podkreślił, że – co do zasady – jeżeli lokal był w nieodległym czasie wynajmowany po cenach rynkowych, organ podatkowy powinien ustalić wartość świadczenia w oparciu o art. 12 ust. 6 pkt 3 u.p.d.o.p.. Dopiero w braku możliwości ustalenia czynszu jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tylko i wyłącznie tego lokalu zastosowanie może mieć ust. 4. Na podstawie art. 12 ust. 6 w zw. z ust. 6a wartością świadczeń częściowo odpłatnych, stanowiących przychód podatnika, jest różnica między wartością tych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Organ podatkowy, wbrew twierdzeniom podatnika, zastosował ten przepis w całości i prawidłowo. Spośród wielu umów najmu lokali wybrał te, których przedmiotem są lokale w zbliżonym stanie i stopniu zużycia, przeznaczone na działalność tego samego gatunku i rodzaju. Z uwagi na to, że mieszczą się w tych lokalach działające zakłady opieki zdrowotnej, lokale spełniają te same normy jakościowe to brak jest podstaw ustalania stopnia zużycia tych lokali, czego domaga się podatnik.

(Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 września 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 284/09) Serwis „podatki.pl” , 12.10.2009 r, Anna Kowalska

WSA W WARSZAWIE: ZAPŁATA W FORMIE PRZEKAZU A PRAWO DO PRZYSPIESZONEGO ZWROTU VAT

Wykładnia art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT pozwala przyjąć, że zapłata przy zastosowaniu instytucji przekazu spełnia ustanowiony tym przepisem warunek uzyskania przyspieszonego zwrotu podatku (warunek bezpośredniej zapłaty wystawcy faktury). Taka interpretacja pozwala, bez zbędnych utrudnień, na realizację fundamentalnego prawa podatnika do odliczenia podatku zapłaconego w poprzedniej fazie obrotu. Jest też zbieżna z zasadniczym czynnikiem wspólnego systemu VAT, gwarantującym jego neutralność – orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie.

Podatnik (spółka z o.o.) złożył deklarację VAT-7 za sierpień 2007 r., wniósł jednocześnie o przyspieszony zwrot VAT w terminie 60 dni na podstawie art. 87 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm., dalej: ustawa o VAT). Następnie podatnik złożył korektę wskazanej wyżej deklaracji VAT-7 za sierpień 2007 r. z wykazaną kwotą zwrotu w terminie 180 dni. Naczelnik urzędu skarbowego przedłużył termin dokonania zwrotu różnicy podatku wykazanej w złożonej deklaracji za sierpień 2007 r. w terminie 60 dni.

W trakcie postępowania podatkowego stwierdzono, że spółka zawarła w dniach 3 lipca 2007 r. przedwstępna umowę sprzedaży, które przedmiotem były nieruchomości. Sprzedawca wystawił faktury VAT dotyczące zadatków. Podatnik przedłożył organom podatkowym dokumenty potwierdzające dokonanie płatności za wskazane wyżej faktury.

W dniu 13 lipca 2007 r. spółka zawarła w formie aktu notarialnego umowę sprzedaży nieruchomości, których wydanie nastąpiło w tym samym dniu. W wykonaniu tej umowy sprzedawca (spółka cywilna) wystawiła fakturę VAT tytułem zapłaty w związku z umową sprzedaży w formie aktu notarialnego z dnia 13 lipca 2007 r. W fakturze tej rozliczono uprzednio zapłacony zadek.

Część należności została przekazana na konto urzędu miasta celem podatku od nieruchomości, zgodnie z postanowieniami umowy sprzedaży nieruchomości zawartej między stronami.

Naczelnik urzędu skarbowego uznał, że podatnik nie dopełnił warunku, o którym jest mowa w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT, tj. dokonania w całości zapłaty należności bezpośrednio podatnikowi będącemu wystawcą faktury. Tym samym nie spełniła warunku wymienionego w art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT uprawniającego do otrzymania zwrotu podatku w terminie 60 dni.

Ponadto urząd skarbowy stwierdził, powołując się na art. 87 ust. 1 i ust. 3 ustawy o VAT, że różnica podatku wykazana przez spółkę w deklaracji za sierpień 2007 r. do zwrotu nie wynika z zakupów towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów. Zatem nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wykazana w rozliczeniu za sierpień 2007 r. podlega zwrotowi w terminie 180 dni od dnia złożenia deklaracji.

W konsekwencji naczelnik urzędu skarbowego odmówił podatnikowi dokonania w przyspieszonym terminie 60 dni zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za sierpień 2007 r.

Dyrektor izby skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Dyrektor stwierdził, że podatnik nie spełnił warunku bezpośredniej zapłaty na rzecz wystawcy faktury. Wystawca faktury – spółka cywilna wskazał bowiem podmiot trzeci, któremu strona zapłaciła część należności wynikającej z faktury. Wykładnia art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT wskazuje natomiast, że bezpośredniość zapłaty zakłada, że przejście środków pieniężnych odbywa się bezpośrednio pomiędzy stronami czynności, bez uczestnictwa podmiotów trzecich – stwierdził dyrektor izby skarbowej.

Podatnik wniósł skargę na decyzję dyrektora izby skarbowej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Zarzucił w niej organom podatkowym naruszenie art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT poprzez odmowę dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym pomimo spełnienia, jego zdaniem, wszystkich przesłanek do jego uzyskania. Wskazał, że z przepisu tego wynika, iż zwrot podatku w przyspieszonym terminie zależy od spełnienia dwóch warunków: dokonania zapłaty całości kwoty należnej oraz dokonania zapłaty bezpośrednio na rzecz wystawcy faktury. W ocenie podatnika spełniła ona obydwie te warunki. Uiszczył bowiem należności ze wszystkich faktur, z których wynikał podatek naliczony wykazany w deklaracji VAT-7 za sierpień 2007 r. Spełnił także warunek bezpośredniej zapłaty, gdyż dokonane przez nią płatności stanowiły zapłatę bezpośrednio na rzecz spółki cywilnej, zarówno te zrealizowane na rachunek kontrahenta jak i te zrealizowane na wskazany przez niego rachunek urzędu miasta. Prowadziły one bezpośrednio do wygaśnięcia zobowiązania strony względem wystawcy faktury – stwierdził podatnik. I dodał, że naczelnik urzędu skarbowego błędnie utożsamił zastosowaną przez niego konstrukcję przekazu z rodzajem pośrednictwa finansowego. Konstrukcja pośrednictwa wymagałaby występowania między stroną i jej kontrahentem osoby trzeciej, która pośredniczyłaby w

płatności, a takiego podmiotu w omawianej sprawie nie było – argumentował podatnik. Jego zdaniem wpłacając środki na konto urzędu miasta spółka dokonała zapłaty bezpośrednio na rzecz swojego kontrahenta. Spełniła więc warunek otrzymania zwrotu w terminie 60 dni, o którym mowa w art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT. W ocenie podatnika warunek określony w art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT nie oznacza konieczności dokonania wyłącznie przelewu bezpośrednio na konto kontrahenta. Uwzględnia on również inne - niż fizyczne dokonanie płatności gotówką bądź przelewem - konstrukcje cywilnoprawne pod warunkiem, że ich zastosowanie spowoduje bezpośrednie uregulowanie (wygaśnięcie) wierzytelności pomiędzy wystawcą a odbiorcą faktury.

Sąd uznał argumenty podatnika za słuszne i uchylił decyzje organów podatkowych. W uzasadnieniu wyroku sąd podkreślił, że dla prawidłowej interpretacji art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT konieczne jest wzięcie pod uwagę regulacji wspólnotowych dotyczących prawa do zwrotu podatku oraz orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS).

Zgodnie z prawem wspólnotowym powstała nadwyżka podatku podlegającego odliczeniu nad podatkiem należnym co do zasady podlega zwrotowi na rzecz podatnika. Jest to fundamentalne prawo podatnika wpływające wprost z zasady prawa do odliczenia podatku zapłaconego w poprzedniej fazie obrotu.

Obowiązujący w dacie rozpoznawania omawianej sprawy przepis art. 18(4) Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EEC) stanowił, że gdy w danym okresie rozliczeniowym kwota odliczeń (tj. podatek do odliczenia) przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą bądź dokonać zwrotu nadwyżki, bądź przenieść ją na następny okres rozliczeniowy, na warunkach przez siebie ustalanych. Takie same regulacje zawiera art. 183 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1). Wskazywałoby to na swobodę państwa członkowskiego co do określania sposobów i warunków rozliczania powstałej nadwyżki podatku. Jednak, jak podkreślił sąd, na stosowanie tego przepisu bardzo mocno wpłynęło orzecznictwo ETS.

Np. w orzeczeniu C-78/00 KE przeciwko Republice Włoskiej ETS odniósł się do terminu zwrotu oraz jego formy. ETS stwierdził, że z zasady neutralności podatku wynika, że nie są w zasadzie dopuszczalne zbyt daleko idące ograniczenia ani co do kwoty, ani co do terminu dokonania zwrotu. Prawo do zwrotu nadwyżki podatku jest zasadniczym czynnikiem wspólnego systemu VAT, gwarantującego jego neutralność. Dlatego też warunki uzyskania zwrotu, które określają państwa członkowskie, muszą umożliwiać podatnikowi na odpowiednich warunkach odzyskanie całości nadpłaty. Zwrot musi być dokonany w „rozsądnym terminie”, bowiem niedopuszczalna jest, z punktu widzenia systemu VAT, taka administracja zwrotami, która prowadzi do pełnienia przez kwoty podlegające zwrotowi funkcji nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez podatników na rzecz skarbu państwa. Natomiast z orzeczenia ETS w sprawie C-286/94 Garage Molehnheide wynika, że wszelkie ograniczenia w prawie do otrzymania zwrotu muszą być tak skonstruowane, aby możliwie precyzyjnie zapobiegać nadużyciom, jednocześnie minimalnie wypaczając działanie systemu VAT. W szczególności niedopuszczalne są takie regulacje, które uniemożliwiają lub utrudniają zwrot nawet w przypadku, gdy podatnik może udowodnić, że jego działania nie mają charakteru nadużyć podatkowych.

Sąd odwołał się do art. 921(1) Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym przekaz zawiera podwójne upoważnienie. Przekazanego (tego kto zgodnie z oświadczeniem woli ma spełnić świadczenie) upoważnia do spełnienia świadczenia do rąk odbiorcy przekazu (tego komu świadczenie ma być uiszczone), a odbiorcę przekazu do przyjęcia przekazu od przekazanego.

Obaj, tj. przekazany i odbiorca przekazu, mają działać w imieniu własnym, lecz na rachunek przekazującego (tego kto złożył oświadczenie upoważniające dłużnika z pierwszego stosunku cywilnoprawnego do uiszczenia świadczenia do rąk wierzyciela z drugiego stosunku z tym skutkiem, że wygasną zobowiązania z obydwu stosunków). Przekaz nie jest więc ani czynnością prawną zobowiązującą, ani rozporządzającą, tylko upoważniającą. Przy tym, skoro przekazany i odbiorca przekazu działają w imieniu własnym, jest to czynność upoważniająca innego rodzaju niż pełnomocnictwo. Dzięki zawartemu w przekazie upoważnieniu dla odbiorcy przekazu, spełnienie świadczenia przez przekazanego do rąk odbiorcy przekazu spowoduje wykonanie, a co za tym idzie, wygaśnięcie zobowiązania przekazanego wobec przekazującego ze stosunku pokrycia. Zatem spełnienie świadczenia do rąk odbiorcy przekazu pociąga za sobą wygaśnięcie długu przekazującego wobec odbiorcy przekazu.

Zdaniem sądu, bez znaczenia pozostaje w omawianej sprawie, że zapłata nie wpłynęła na rachunek wystawcy faktury, istotne jest, że nastąpiło bezpośrednie rozliczenie pomiędzy wystawcą i odbiorcą faktury.

Reasumując sąd stwierdził, że wykładnia art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT pozwala przyjąć, że zapłata przy zastosowaniu instytucji przekazu spełnia ustanowiony tym przepisem warunek uzyskania przyśpieszonego zwrotu podatku (warunek bezpośredniej zapłaty wystawcy faktury). Taka interpretacja pozwala, bez zbędnych utrudnień, na realizację fundamentalnego prawa podatnika do odliczenia podatku zapłaconego w poprzedniej fazie obrotu. Jest też zbieżna z zasadniczym czynnikiem wspólnego systemu VAT, gwarantującym jego neutralność.

W konsekwencji sąd stwierdził, że dokonana w omawianej sprawie przez organy podatkowe rygorystyczna wykładnia art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT jest sprzeczna z zasadą proporcjonalności i może prowadzić do wypaczenia działania systemu VAT.

(Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2663/08)

Źródło: serwis „podatki.pl”, 14.10.2009 r., Anna Kowalska

NSA: BRAK DOSTĘPU DO DOKUMENTÓW ZAWIESZA KONTROLĘ

Jeżeli poprzez nieobecność jednego z podmiotów wymienionych w art. 284 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tj. kontrolowanego lub osób go zastępujących) nie jest możliwe przeprowadzenie czynności kontrolnych, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę na podstawie powyższego przepisu zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Edyta Anyżewska, Sędziowie NSA: Bogusław Dauter (sprawozdawca), Aleksandra Wrzeńska-Nowacka, Protokolant Justyna Nawrocka, po rozpoznaniu w dniu 29 maja 2009 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 23 października 2008 r. sygn. akt I SA/Sz 314/08 w sprawie ze skargi C. I. sp. z o.o. z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. z dnia 31 marca 2008 r. nr [...] w przedmiocie zawieszenia postępowania kontrolnego:

- 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Szczecinie,
- 2) zasądza od C. I. sp. z o.o. z siedzibą w W. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w S. kwotę 240 (dwieście czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

1. Wyrokiem z 23 października 2008 r., I SA/Sz 314/08, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił zaskarżoną przez C. z o.o. z siedzibą w W. decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. z 31 marca 2008 r. nr [...], oraz poprzedzające ją postanowienie Naczelnika Z. Urzędu Skarbowego w S. z 15 marca 2007 r. nr [...], w przedmiocie zawieszenia postępowania kontrolnego.

2. Rozstrzygnięcie to zapadło w następującym ustalonym przez organy podatkowe stanie faktycznym: Naczelnik Z. Urzędu Skarbowego w S. postanowieniem z 15 marca 2007 r. na podstawie art. 216 w zw. z 292 i art. 284 § 5 i 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 ze zm., dalej: o.p.) zawiesił postępowanie kontrolne prowadzone u C. spółka z o.o. z siedzibą w W. na podstawie upoważnienia do kontroli nr [...] z 26 lutego 2007 r. z powodu nieobecności kontrolowanego lub osoby, o której mowa w art. 281a lub w art. 284 § 1 zdanie drugie i § 2 o.p., do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.

Rozpoznając zażalenie na powyższe postanowienie Dyrektor Izby Skarbowej w S. postanowieniem z 11 czerwca 2007 r. nr [...] stwierdził jego niedopuszczalność.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wyrokiem z 6 grudnia 2007 r., I SA/ Sz 553/07 po rozpoznaniu skargi spółki uchylił zaskarżone postanowienie.

Rozpoznając sprawę ponownie Dyrektor Izby Skarbowej w S. decyzją z 31 marca 2008 r. na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 o.p. po rozpoznaniu zażalenia spółki na postanowienie Naczelnika Z. Urzędu Skarbowego w S. z 15 marca 2007 r., utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie.

W uzasadnieniu organ podał, że pismem z 6 marca 2007 r. wezwano kontrolowaną spółkę do okazania dokumentacji potwierdzających nabycie usług doradczych od duńskiej firmy " B.". Pełnomocnik spółki okazał jedynie specyfikację kosztów, które duńska firma miała ponieść na rzecz spółki z tytułu świadczenia usług doradczych. Nie przedstawiono dokumentów stanowiących podstawę specyfikacji, a sama specyfikacja nie zawierała podpisu osoby sporządzającej. Z ustnych wyjaśnień pełnomocnika spółki wynikało, że powyższe dokumenty są własnością firmy "B.", a właściciel tej firmy jest zarazem wiceprezesem zarządu kontrolowanej spółki, przebywa za granicą. W ocenie organu odwoławczego miał w tym przypadku zastosowanie art. 284 § 5 o.p., bowiem na skutek nieobecności kontrolowanego nie było zapewnionego dostępu do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Pełnomocnik spółki nie miał pełnej wiedzy o dokonywanych transakcjach i nie posiadał koniecznych dokumentów. Organ wyjaśnił, że kontrolujący posłużyli się standardowym wzorem postanowienia o zawieszenia postępowania uniemożliwiającym zadośćuczynienie wszystkim wymaganiom indywidualnej sprawy, tj. nie zindywidualizowano konkretnie przyczyny zawieszenia, lecz nie ma to wpływu na wystąpienie przesłanki uprawniającej do zawieszenia. Nadto organ wskazując na treść art. 217 §2 o.p. podniósł, że jeśli na postanowienie nie służy zażalenie, postanowienie takie nie zawiera uzasadnienia faktycznego i prawnego, ale ich brak nie wpłynął na moc prawną i prawidłowość wydanego postanowienia.

3. W skardze na powyższą decyzję spółka zarzuciła naruszenie art. 284 § 5 i 6 o.p., art. 233 § 1 pkt 2 lub § 2 w zw. z art. 217 § 2 w zw. z art. 121, art. 127, art. 282 i nast. o.p. oraz art. 2 i art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zw. z art. 292 o.p.

4. Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcie sąd pierwszej instancji wskazał, że organ pierwszej instancji naruszył art. 217 o.p., bowiem wydane postanowienie nie zawierało w ogóle uzasadnienia faktycznego, zaś uzasadnienie prawne ograniczyło się do przytoczenia przepisu prawnego - podstawy zawieszenia. Sąd zgodził się ze stanowiskiem spółki, że Dyrektor Izby Skarbowej w S. utrzymując w mocy tak wadliwe postanowienie naruszył zasadę dwuinstancyjności postępowania określoną w art. 127 o.p. W ocenie sądu dyrektor izby

skarbowej rozstrzygnął sprawę za organ pierwszej instancji sam ustalając zaistniały stan faktyczny i wyprowadzając z niego wnioski, co było naruszeniem art. 127 o.p.

Ponadto sąd uznał za zasadny zarzut naruszenia art. 285 § 5 o.p., bowiem zawieszenie kontroli podatkowej możliwe jest dopiero, gdy poprzez nieobecność kontrolowanego, osoby, o której mowa w art. 281a lub w art. 284 § 1 zdanie drugie i § 2 o.p., nie jest możliwe prowadzenie czynności kontrolnych, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Kontrolę zawiesza się wówczas do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności. W ocenie sądu przepis ten zawiera koniunkcję pomiędzy nieobecnością osób w nim wymienionych, a brakiem możliwości dostępu do dokumentów. W sprawie jak wynikało z akt w toku kontroli obecny był upoważniony pełnomocnik firmy i jedynie kontrolujący nie mieli dostępu do żądanych dokumentów. Wobec powyższego zawieszenie kontroli podatkowej było zatem bezzasadne. Zdaniem sądu, za użyte w postanowieniu organu pierwszej instancji sformułowanie "postępowanie kontrole" należy rozumieć "kontrolę podatkową", lecz powyższe naruszenie nie miało wpływu na wynik sprawy. Zaznaczono też, iż Dyrektor Izby Skarbowej w Szczecinie w sprawie orzekł decyzją, zamiast postanowieniem, lecz powyższe naruszenie nie miało wpływu na wynik sprawy.

5. W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej w S. zaskarżył powyższy wyrok w całości zarzucając mu naruszenie przepisów postępowania mających wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2002 r. Nk 153, poz. 1270 ze zm., dalej: p.p.s.a.) i art. 135 p.p.s.a. w zw. z art. 127 o.p. poprzez błędne przyjęcie, iż organy podatkowe naruszyły zasadę dwuinstancyjności wyrażoną w art. 127 o.p., w konsekwencji czego uchylono decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. z 31 marca 2008 r. nr [...] w przedmiocie zawieszenia postępowania kontrolnego oraz poprzedzające ją postanowienie Naczelnika Z. Urzędu Skarbowego w S. z 15 marca 2007 r. nr [...], podczas gdy organy podatkowe nie naruszyły tej zasady, wobec czego brak było podstaw do uchylecia wyżej wskazanych rozstrzygnięć;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. i art. 135 ustawy p.p.s.a. w zw. z art. 284 § 5 o.p. poprzez błędne przyjęcie, iż nie zaistniała przesłanka zawieszenia kontroli podatkowej przewidziana w art. 284 § 5 o.p., gdyż nieobecność kontrolowanego nie ma znaczenia, o ile obecny jest jego pełnomocnik, nawet jeśli pełnomocnik ten nie dysponuje wszystkimi niezbędnymi do ustalenia stanu faktycznego sprawy dokumentami, w konsekwencji czego uchylono decyzję, podczas gdy z przepisu art. 284 § 5 o.p. wynika, że przesłanka zawieszenia kontroli wystąpi w przypadku nieobecności którejkolwiek z osób wskazanych w tym przepisie - czy to kontrolowanego, czy też jego pełnomocnika, jak również obu z nich - o ile przez ich nieobecność nie jest możliwe przeprowadzenie czynności kontrolnych, wobec czego brak było podstaw do uchylecia wyżej wskazanych rozstrzygnięć.

W związku z tak postawionymi zarzutami wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

6. Skarga kasacyjna ma uzasadnione podstawy. Co się tyczy zarzutu naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w zw. z art. 135 p.p.s.a. i art. 127 o.p. rację ma skarżący organ podatkowy, że sąd pierwszej instancji błędnie zinterpretował zawartą w tym ostatnim przepisie zasadę dwuinstancyjności postępowania. Zasada ta w sprawie niniejszej oznacza, że w wyniku złożenia zażalenia sprawa podatkowa będzie w całości przedmiotem postępowania przed organem drugiej instancji. Tworzy to obowiązek dwukrotnego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego i dwukrotnej wykładni przepisów prawa (po r. wyrok NSA z 19 marca 2002 r., II SA 1861/00, niepubl.). Organ drugiej instancji nie może więc ograniczyć się do kontroli zaskarżonego postanowienia, czy kontroli

zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w redakcji art. 233 o.p., który przyznaje organowi odwoławczemu kompetencje do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy, czego następstwem jest utrzymanie w mocy zaskarżonego orzeczenia, bądź uchylenie i jego zmiana. Jednocześnie przepis ten ogranicza możliwość uchylenia decyzji (postanowienia) przez organ odwoławczy w celu przekazania sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia. Organ odwoławczy może to uczynić wyłącznie, gdy zaskarżone orzeczenie wydane zostało z naruszeniem przepisów o właściwości lub gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości bądź w znacznej części. Wskazane wyżej uwagi nabierają jeszcze większego znaczenia, jeżeli przedmiotem rozpoznania jest sprawa wypadkowa, której załatwienie w znacznym stopniu warunkowane jest zasadą szybkości postępowania. W związku z tym mimo, że organ podatkowy pierwszej instancji w sposób oczywisty naruszył art. 217 § 2 o.p., Dyrektor Izby Skarbowej w S. miał podstawę do wydania orzeczenia reformatoryjnego, tym bardziej że z uzasadnienia sądu pierwszej instancji nie wynika, czy w sprawie zachodziła konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części, a jeżeli tak to w jakim zakresie.

Zasadny jest także zarzut błędnej wykładni art. 284 § 5 o.p. Przepis ten stanowi, że w przypadku gdy poprzez nieobecność kontrolowanego, osoby, o której mowa w art. 281a lub w art. 284 § 1 zdanie drugie i § 2, nie jest możliwe prowadzenie czynności kontrolnych, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności. Przepis ten jak słusznie zauważył sąd pierwszej instancji zawiera koniunkcję pomiędzy nieobecnością podmiotów w nim wymienionych, a brakiem możliwości przeprowadzenia czynności kontrolnych, a w szczególności brakiem dostępu do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Innymi słowy warunkiem zawieszenia kontroli podatkowej jest wystąpienie obu tych przesłanek łącznie. Sąd ten jednak nie rozważył, czy obecność tylko jednego z podmiotów wymienionych w art. 284 § 5 o.p. jest wystarczająca do przyjęcia braku podstaw do zawieszenia postępowania kontrolnego, zważywszy iż w omawianej części przepisu ustawodawca wymieniając podmioty legitymowane do uczestniczenia w czynnościach kontrolnych użył spójnika "lub".

Rację ma autor skargi kasacyjnej, że w języku logiki słowo "lub" oznacza tyle co "co najmniej jedno z nich", gdyż wyraża alternatywę nierozłączną (zwykłą) - po r. S. Lewandowski, A. Malinowski, J. Petzel, Logika dla prawników. Słownik encyklopedyczny, Warszawa 2004, st r. 11. Użycie w związku z tym spójnika "lub" w pierwszej części przepisu art. 284 § 5 o.p. oznacza, że wystarcza nieobecność jednej z osób wskazanych w tym przepisie, aby stwierdzić, że zaszła pierwsza z przesłanek zawieszenia kontroli podatkowej. W związku z tym należy przyjąć, że jeżeli poprzez nieobecność jednego z podmiotów wymienionych w art. 284 § 5 o.p. nie jest możliwe przeprowadzenie czynności kontrolnych, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę na podstawie powyższego przepisu zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.

Za takim rozumieniem wykładanego przepisu przemawia także wykładnia celowościowa. Istotą omawianej regulacji jest zawieszenie kontroli podatkowej, gdy nieobecność kontrolowanego lub osób go zastępujących obiektywnie uniemożliwia przeprowadzenie czynności kontrolnych. W sytuacji więc, jeżeli dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli ma jedynie kontrolowany i jest on nieobecny, to mimo obecności jednej z osób go zastępujących, która dostępu do dokumentów nie posiada, istnieje konieczność zawieszenia kontroli, albowiem prowadzenie czynności kontrolnych nie jest obiektywnie możliwe.

Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji. O kosztach postępowania Sąd orzekł na podstawie art. 209 w zw. z art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 i 3 p.p.s.a. w zw. z § 14 ust. 1 pkt. 1 lit. c i § 14 ust. 2 pkt 2 lit. a) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2009 r., sygn. akt II FSK 35/09

Opr. Andrzej Smosarski

Prezentowane powyżej informacje stanowią ogólne omówienie danych zagadnień. W żadnym wypadku nie mają one charakteru oficjalnych opinii prawnych lub podatkowych. W celu uzyskania szczegółowych informacji na interesujące Państwa tematy prosimy o kontakt na adres

Grzegorz.Chrzanowski@onet.pl lub telefonicznie – 0692 515 734

Biuletyn Kancelarii jest przesyłany elektronicznie za zgodą odbiorcy. Jeśli nie życzą sobie Państwo otrzymywania Biuletynu – prosimy o kontakt e-mail Piotr.Wojciechowski@onet.pl