

# BIULETYN KANCELARII

**NR 230/LISTOPAD 2009**

**W TYM NUMERZE:**

*Aktualności*

*Orzecznictwo*

## **Aktualności**

### ***MOŻNA JESZCZE ODLICZYĆ VAT NALICZONY Z FAKTUR ZA 2004 ROK?***

Przedsiębiorcy, którzy w 2004 r. nie odliczyli VAT od samochodów i paliwa, choć – zgodnie z wyrokiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – mieli do tego prawo, mogą próbować złożyć korektę deklaracji VAT za ten okres jeszcze do końca 2009 r.

Przepis ustawy o VAT, który ogranicza prawo do takiej korekty jedynie do końca 2008 r., jest niezgodny z konstytucją, co potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 30 września 2009 r. (I SA/Bk 295/09). Wydanie przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyroku w sprawie spółki Magoora (C-414/07), w którym stwierdzono naruszenie przez Polskę zasady stałości ze względu na dwukrotną zmianę ograniczeń w odliczaniu VAT od zakupu samochodów z tzw. kratką oraz paliwa do ich napędu (raz od 1 maja 2004 r., a drugi raz od 22 sierpnia 2005 r.), wywołało lawinę korekt deklaracji VAT.

Co ważne w tej sprawie, orzeczenie ETS zostało ogłoszone 22 grudnia 2008 r., czyli na kilka dni przed końcem roku. Ze względu na okres świąteczny informacja o tym wyroku i jego skutkach dotarła do niewielu podatników, a tylko nielicznym udało się złożyć korekty deklaracji VAT za okres maj – grudzień 2004 r. jeszcze przed końcem 2008 r. Było to o tyle istotne, że wraz z początkiem 2009 r., a dokładnie 2 stycznia, na podstawie ograniczenia czasowego wynikającego z art. 86 ust. 13 ustawy o VAT, wygasło prawo do skorygowania deklaracji za te okresy.

Przepis ten mówi bowiem, że podatnik może obniżyć kwotę podatku należnego przez korektę deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu pięciu lat, licząc od początku roku, w którym to prawo wystąpiło. Okres 11 dni, w trakcie którego można było złożyć skutecznie korektę deklaracji VAT i odzyskać w ten sposób nadpłacony podatek, był – naszym zdaniem – zbyt krótki, aby podatnicy mogli skutecznie zrealizować swoje prawo do odliczenia VAT. Tym bardziej że do korekty deklaracji za każdy korygowany okres 2004 r. należało złożyć (a co najmniej przygotować) korektę rejestru zakupów VAT oraz oryginały faktur zakupu paliwa, zakupu

samochodów lub faktur za najem czy leasing. W firmach posiadających większą liczbę samochodów było to praktycznie niemożliwe.

Ten przepis jest wyjątkiem od ogólnej zasady wyznaczającej limit czasowy istnienia zobowiązania podatkowego, czyli art. 70 § 1 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tą regulacją zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przepis ten określa jednocześnie horyzont czasowy prawa do korygowania podatków. Skutkuje to tym, że zobowiązanie podatkowe w VAT np. za listopad 2004 r. przedawni się dopiero z końcem 2009 r. Oznacza to, że pojawia się pewna nierówność, gdy chodzi o czas trwania prawa podatnika do korekty VAT, z jednej strony, a możliwość ustalenia przez organ podatkowy zobowiązania w tym podatku, z drugiej strony.

Z tego powodu podniosły się głosy, że krajowy ustawodawca nie zagwarantował skutecznie realizacji podstawowej zasady neutralności VAT, czyli że art. 86 ust. 13 ustawy o VAT jest niezgodny z konstytucją. Uniemożliwia on bowiem odzyskanie nadpłaty VAT za pewne okresy (w tej chwili dotyczy to 2004 r.), mimo że zobowiązanie podatkowe za te okresy jeszcze się nie przedawniło.

Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki postawili pytanie, czy regulacja art. 86 ust. 13 ustawy o VAT nie jest sprzeczna z konstytucją. Argumentowali, że „wprawdzie art. 18 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT oraz odpowiednio art. 180 dyrektywy VAT 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie do wprowadzenia warunków i procedur określających prawo podatnika do dokonania odliczenia, którego nie dokonał na zasadach i w terminach ogólnych. Jednakże wydaje się, że wprowadzenie terminu pięcioletniego na dokonywanie korekt, liczonego od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego, a więc w sposób odmienny od terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych (także pięć lat, ale liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku za dany okres, w którym prawo do odliczenia powstało), jest sprzeczne z konstytucyjnymi standardami” („Wyrok ETS w sprawie paliwa do samochodów osobowych – skutki praktyczne”, Przegląd Podatkowy 2009, nr 2, s. 9 – 13).

Ten pogląd został potwierdzony przez uchwałę siedmiu sędziów NSA z 29 czerwca 2009 r. (I FPS 9/08), w którym sąd uznał, że art. 70 § 1 ordynacji podatkowej ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu VAT. Mimo że orzeczenie to dotyczyło starej ustawy o VAT, znajduje zastosowanie także obecnie. Sąd stwierdził, że „przyjęcie w ramach wykładni prawa różnicowania zasad przedawnienia wyników rozliczeń podatkowych podatników VAT w zależności od tego, czy wystąpi zobowiązanie podatkowe, czy też kwota zwrotu różnicy podatku (...) prowadziłoby to do wykładni sprzecznej z Konstytucją RP, a zasadniczo z zasadą demokratycznego państwa prawa i wynikającą z niej zasady równości i sprawiedliwości”.

Choć sąd rozpatrywał ograniczenie czasowe uprawnienia organów podatkowych do kwestionowania wysokości zwrotu nadpłaty lub uznania zwrotu za nienależny, to te argumenty, naszym zdaniem, odnoszą się także do uprawnień podatnika. Różnicowanie ograniczenia czasowego uprawnień stron postępowania: do korekty VAT (podatnik) lub wydania decyzji ustalającej zobowiązanie (organ podatkowy) nie powinno mieć miejsca.

Z pomocą podatnikom przyszedł WSA w Białymstoku, który w wyroku z 30 września 2009 r. (I SA/Bk 295/09) stwierdził, że „czasowe ograniczenie prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jak to określone w art. 86 ust. 13 ustawy o VAT, nie powinno znajdować zastosowania w sytuacji, gdy to samo prawo krajowe – wbrew prawu wspólnotowemu – pozbawiało podatnika możliwości dokonania takiego rozliczenia w terminach i na zasadach ogólnych”.

Podstawą sporu w tej sprawie były złożone przez podatnika korekty deklaracji VAT za październik, listopad i grudzień 2004 r., w których zwiększył on nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, wynikającą z przywołanego na wstępie wyroku ETS.

Urząd skarbowy wydał postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie zwrotu VAT za skorygowane okresy rozliczeniowe. Organ odwoławczy utrzymał je w mocy. Sąd przypomniał organom, że jeżeli podatnik złożył korektę deklaracji VAT, to organ chcąc zakwestionować jej skuteczność, powinien wydać w tym zakresie decyzję podatkową

W uzasadnieniu wyroku z 30 września 2009 r. WSA w Białymstoku podkreślił, że „wykładania systemowa wewnętrzna przepisów u.p.t.u. (ustawy o VAT – przyp. red.) wyklucza w przedmiotowej sprawie stosowanie przepisu art. 86 ust. 13 u.p.t.u. Jeżeli bowiem jeden przepis ustawy (art. 86 ust. 3 u.p.t.u.) nie dawał podatnikowi możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, to nie można jednocześnie stosować innego przepisu tej ustawy (art. 86 ust. 13 u.p.t.u.), który wprowadza czasowe ograniczenie prawa do korekty deklaracji podatkowej. W takim przypadku należy przyjąć ogólne zasady dokonywania korekt deklaracji podatkowych, opisane w przepisach o.p. (ordynacji podatkowej – przyp. red.).

Jak wynika z art. 81 § 1 i 2 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację, co powinno następować przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.

Mimo że regulacja ta nie określa czasowych granic składania korekt deklaracji podatkowych, to nie oznacza jednak, że takie ograniczenia nie istnieją. Zdaniem sądu wyznaczają je przepisy regulujące kwestie przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 – 71 o.p.)”.

W tej sprawie można rozważyć także tezę o niezgodności art. 86 ust. 13 ustawy o VAT z prawem wspólnotowym. Przepisy dyrektywy 2006/112 (która zastąpiła od 1 stycznia 2007 roku VI dyrektywę) nie zawierają ograniczenia czasowego prawa podatników do pomniejszenia VAT należnego o naliczony. Podstawowym przepisem w tej materii jest jej art. 179, który mówi, że podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178 (który odpowiada art. 86 ust. 10 ustawy o VAT w zakresie ustalenia okresu, w którym przysługuje prawo do odliczenia).

Co prawda dyrektywa zawiera także przepisy odnoszące się do możliwości dokonania korekt w okresach późniejszych niż wskazane w art. 179; chodzi tu o art. 180, który ma odzwierciedlenie w treści art. 86 ust. 11 ustawy o VAT (kolejne dwa miesiące na dokonanie odliczenia). Jednak tylko w odniesieniu do tego ostatniego przepisu ustawodawca unijny nakazał państwom członkowskim określić warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze.

Prawo do korekty VAT za okres, w którym podatnik nie odliczył VAT, można wywieść z przepisu ogólnego (art. 179 w związku z art. 167 i 178), ustawodawca unijny nie zezwolił w tym wypadku na określanie szczegółowych warunków jego realizacji.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 09.11.2009 r., Michał Wojtas, Paweł Kozakiewicz

### ***KONTROLI BYŁO MNIEJ, WYKRYTYCH NADUŻYĆ WIĘCEJ***

Inspektorzy skarbowi sprawdzają podatników zgodnie z planem ze stycznia 2009 r. Kontroli było mniej niż w 2008 roku, ale wykrytych nieprawidłowości znacznie więcej. Podatnicy najczęściej wyludniają VAT, ukrywają dochody i nie rejestrują firm internetowych.

Kontrole skarbowe prowadzone są zgodnie z przyjętym na początku roku planem. Inspektorzy skarbowi nie przeprowadzali większej liczby czynności w związku z trudną sytuacją gospodarczą. Wręcz przeciwnie, kontroli było mniej, jednak jej efekty znacznie lepsze niż w latach poprzednich. W niektórych urzędach kontroli skarbowej wykryto w tym

roku o kilkadziesiąt procent więcej nieprawidłowości niż w 2008 roku. Takie wyniki dała sonda DGP przeprowadzona w urzędach kontroli skarbowej (UKS). Najwięcej nieprawidłowości urzędnicy notują w branżach paliwowej i budowlanej. Najczęstsze przestępstwa? Handel fikcyjnymi fakturami, nieodprowadzanie należnych podatków, nierejestrowanie działalności gospodarczej prowadzonej w internecie, ukrywanie dochodów.

Urzędy kontroli skarbowej działają na podstawie corocznego planu kontroli skarbowej. My postanowiliśmy sprawdzić, czy sytuacja gospodarcza nie zmusiła urzędników do weryfikacji tych planów i przeprowadzenia częstszych kontroli, aby m.in. zapewnić wpływy budżetowe na odpowiednim poziomie. Okazuje się, że nie. Urzędnicy trzymają się planu.

– W UKS Lublin kontrole skarbowe prowadzone są na podstawie zatwierdzonych planów kontroli. W uzasadnionych przypadkach (po otrzymaniu stosownych informacji lub materiałów) wszczynane są także kontrole wobec podmiotów nieujętych w planie – podaje pracownik UKS Lublin.

Również w UKS w Zielonej Górze słyszymy opinie, że działalność kontrolna prowadzona przez urząd ma charakter planowy. Na zawartość planów kontroli wpływają głównie wyniki prowadzonych analiz wskazujące na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, wymogi proceduralne i możliwości kadrowe urzędu.

– W latach 2007–2009 spadła łączna liczba przeprowadzanych kontroli. Jednak spadek ten wynikał ze spadku liczby kontroli bez ustaleń, bo kontrole, w których ustalono nieprawidłowości w zakresie rozliczeń podatkowych, wzrosły w tym okresie o 23 proc. – podkreślają tamtejsi pracownicy.

Od razu dodaje, że świadczy to o skutecznym doskonaleniu działalności analitycznej kontroli skarbowej i o coraz lepszym ukierunkowaniu kontroli na podmioty, które faktycznie łamią prawo.

Z kolei pracownik UKS we Wrocławiu stwierdza, że w ciągu trzech kwartałów 2009 r. ten urząd przeprowadził 732 kontrole. Trudna sytuacja gospodarcza nie wpłynęła znacząco na liczbę kontroli. Natomiast ponaddwukrotnie wzrosły ustalenia kontroli.

Według pracownicy UKS w Kielcach obecna sytuacja gospodarcza nie ma wpływu na liczbę prowadzonych kontroli.

– Na ewentualne ich zwiększenie mógłby mieć wpływ wzrost zatrudnienia w komórkach kontrolnych, a jak wiemy, od stycznia w związku z trudną sytuacją gospodarczą zostały wstrzymane przyjęcia nowych pracowników – zauważaj jeden z nich

Zakres kontroli skarbowych obejmuje m.in. sprawdzanie prawidłowości i rzetelności prowadzonej dokumentacji podatkowej, prawidłowości obliczania, deklarowania i wpłacania podatków. Postępowania kontrolne obejmują także kontrole źródeł pochodzenia majątku.

Najczęściej wykrywane w toku kontroli nieprawidłowości to zaniżanie przychodów, zawyżanie kosztów uzyskania przychodów oraz posługiwanie się sfałszowanymi fakturami VAT

Pracownica Urzędu Kontroli Skarbowej w Łodzi mówi, że w 2009 roku inspektorzy z łódzkiego UKS ujawnili nieprawidłowości polegające m.in. na wykorzystywaniu wyrobów akcyzowych niezgodnie z ich przeznaczeniem, np. oleju opałowego czy gazu z butli do napędu silników samochodowych.

– Straty budżetu państwa z tytułu niezapłaconego podatku akcyzowego, ujawnione w ciągu trzech kwartałów 2009 r., w samym województwie łódzkim wyniosły ok. 28 mln zł – podaje ta sama pracownica łódzkiej kontroli skarbowej.

Wyjaśnia też, że w zakresie podatku dochodowego najpoważniejsze nieprawidłowości są wykrywane w kontrolach dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów. Kontrole te wszczynane są wtedy, gdy urząd uzyska informacje o dokonywanych wydatkach (np. zakupie domów, działek, samochodów), które nie mają pokrycia w zadeklarowanych wcześniej przychodach.

– Próbuując wskazać, skąd pochodziły środki finansowe na zrealizowanie poniesionych wydatków, osoby kontrolowane wykazują się nieograniczoną wprost pomysłowością. Najczęściej powołują się na liczne darowizny bądź pożyczki, wcześniej niezgłoszone w urzędzie skarbowym. Nierzadko zdarza się, że osoba utrzymująca się z niewielkiej emerytury bądź renty, darowuje swoim zamożnym dzieciom kwoty wielokrotnie przekraczające jej kilkuletnie dochody – podkreślają w łódzkim UKS-ie.

Skutkiem ujawnienia w toku kontroli nieprawidłowości jest przede wszystkim naliczenie podatku w prawidłowej wysokości. Kwestie kar reguluje kodeks karny skarbowy, który przewiduje odpowiedzialność karną za zaniżanie zobowiązań wobec Skarbu Państwa.

Jako przykład podać można wykrycie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. W takim przypadku ustala się podatek dochodowy od osób fizycznych według stawki 75 proc.

– W 2009 roku wydano z tego tytułu 30 decyzji podatkowych na kwotę ponad 8 mln zł – wylicza nasza rozmówczyni z UKS w Łodzi.

Jolanta Strojna zwraca uwagę na fakt, że coraz częściej podatnicy korzystają z możliwości samodzielnego złożenia korekt oraz dokonują wpłaty uszczuplonych podatków.

Źródło: „Dziennik Gazeta Prawna”, 10.11.2009 r., Ewa Matyszewska

### ***PAPIEROSY PODROŻEJĄ BARDZIEJ NIŻ WCZEŚNIEJ SZACOWANO***

W 2010 r. akcyza na papierosy wzrośnie o 5,19 proc., a nie 2,57 proc., jak wcześniej szacowano. Oznacza to, że za paczkę papierosów trzeba będzie zapłacić średnio o 33 gr. więcej, a nie o 16 gr., jak wskazywały wcześniejsze prognozy - wynika z projektu nowelizacji ustawy o akcyzie, opublikowanego przez Ministerstwo Finansów.

Za paczkę papierosów trzeba będzie zapłacić średnio o 33 gr. więcej.

Najnowsza wersja projektu rozporządzenia MF dotyczącego podatku akcyzowego przewiduje wyższy wzrost akcyzy na papierosy w stosunku do planów z września tego roku. Wynika on z przyjętego do obliczenia akcyzy tzw. referencyjnego kursu wymiany walut Europejskiego Banku Centralnego w 2010 r., opublikowanego 1 października br. Zgodnie z nim kurs euro wyniósł 4,245 zł.

Resort finansów przewiduje, że średnia cena detaliczna paczki papierosów wyniesie 8,09 zł, co oznacza wzrost o ok. 33 gr. w stosunku do obecnego roku. "Szacuje się, iż zmiana stawki akcyzy na papierosy, zakładając spowodowany zmianą cen spadek wielkości ich sprzedaży o ok. 1,5 proc., przyczyni się do wzrostu wpływów z akcyzy z tego tytułu o ok. 530 mln zł w skali roku" - czytamy w uzasadnieniu do projektu. Wcześniej szacowano, że podwyżki przyniosłyby budżetowi ok. 300 mln zł.

Resort tłumaczy w uzasadnieniu do projektu, że wzrost akcyzy związany jest z dostosowaniem wysokości polskiej akcyzy na papierosy do wymogów unijnych. Zgodnie z przepisami wspólnotowymi minimalna stawka akcyzy na papierosy wynosi 57 proc. ceny sprzedaży detalicznej papierosów należących do kategorii cenowej o najwyższym popycie. Nie może być jednak niższa niż 64 euro za 1000 sztuk.

W związku z dostosowaniem stawek akcyzy do kursu euro i minimów unijnych, wzrosną także stawki podatku na inne wyroby akcyzowe. Podskoczy akcyza na paliwa do silników odrzutowych (z 1072 zł na 1401 zł za 1000 litrów), oleje opałowe nie podlegające obowiązkowi barwienia (z 60 zł na 64 zł za tonę), gaz ziemny przeznaczony do napędu silników spalinowych (ze 100 zł za tonę do ok. 521 zł za tonę), węgiel i koks oraz gaz ziemny przeznaczone do celów opałowych (z 1,18 zł do 1,28 zł za gigadzul).

Jak tłumaczy MF, węgiel i koks do celów opałowych są zwolnione z akcyzy do 1 stycznia 2012 r. Do końca 2013 r. ma obowiązywać zerowa stawka akcyzy na gaz ziemny do silników spalinowych. Z kolei ten sam gaz do celów opałowych będzie zwolniony z podatku do 31

grudnia 2013 r. lub czasu, kiedy przekroczy 25-proc. udział w konsumpcji energii. Ponadto z dalszego zwolnienia z akcyzy będzie korzystało paliwo do silników odrzutowych.

Źródło: „Gazeta Prawna” za: PAP, 09.11.2009 r.

### ***IS W WARSZAWIE: ZACHOWEK A PODATEK OD SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI***

Wartość zachowku, który podatniczka jest zobowiązana zapłacić, nie ma wpływu na wysokość podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 30.10.2009 r. nr IPPB4/415-522/09-3/JK2.

We wniosku podatniczka wskazała, iż obecnie zamieszkuje w Niemczech. Nabyła w drodze dziedziczenia testamentowego spadek po mężu zmarłym 17.05.2008 r., w skład którego wchodzi 1/2 nieruchomości, która to wcześniej wchodziła w skład wspólności majątkowej małżeńskiej (jej nabycie miało miejsce w 1994 r.). Nieruchomość tę wnioskodawczyni sprzedała w kwietniu 2009 r. Podatniczka ma wątpliwości, czy wartość zachodu, który będzie zobowiązana wypłacić, pomniejsza wysokość podatku od sprzedaży? W przedmiotowej sprawie organ podatkowy zajął następujące stanowisko:

„(...) Stosownie do art. 30e ust. 1 i ust. 4 ww. ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 roku do 31 grudnia 2008 roku, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) – c), podatek dochodowy wynosi 19 % podstawy obliczenia podatku i płatny jest w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Zgodnie z art. 30e ust. 2 ww. ustawy, podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określony zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększony o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Przy czym przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, w myśl art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Natomiast, jeżeli 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 wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej.

Podstawę prawną ustalenia kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia 1/2 udziału nieruchomości nabytej w 2008 roku, w myśl ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. stanowi art. 22 ust. 6c i 6d ustawy.

W rozpatrywanym wniosku prawidłowego ustalenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia w dniu 16.04.2009 r. udziału w wysokości 1/2 nieruchomości nabytego w drodze dziedziczenia testamentowego w 2008 roku, należy dokonać zgodnie z treścią art. 22 ust. 6d ww. ustawy, w myśl którego za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) - c) nabytych w drodze spadku, darowizny

lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

W art. 22 ust. 6e ustawodawca doprecyzował na podstawie jakich dokumentów określa się wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, t.j. na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Z treści wniosku wynika, iż Wnioskodawczynie w związku z otrzymanym spadkiem będzie zobowiązana zapłacić osobom uprawnionym do dziedziczenia z ustawy zachówek. Ustalając podstawę obliczenia podatku od zbycia nieruchomości Wnioskodawczynie chce pomniejszyć tę podstawę o wartość zachowku jaki będzie zobowiązana zapłacić.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, iż poniesiony przez Wnioskodawczynię wydatek związany z wypłatą zachowku nie stanowi kosztu odpłatnego zbycia, jak również nie mieści się w ustawowych kryteriach kosztu uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w drodze spadku.

Podkreślenia wymaga fakt, że nabycie nieruchomości w drodze dziedziczenia nie jest uzależnione od wypłacenia zachowku.

Zobowiązany z tytułu zachowku jest spadkobierca, w stosunku do osoby niewskazanej w testamencie, a mającej prawo do spadku z mocy ustawy, której przysługuje roszczenie o zachówek względem wyznaczonych przez spadkodawcę spadkobierców. Uprawniony do zachowku otrzymuje pieniężną rekompensatę. Korzyść ta stanowi równowartość części udziału spadkowego, który przypadłby uprawnionemu, gdyby dziedziczył z ustawy.

Mając powyższe na uwadze, zachówek nie obciąża nabytej nieruchomości, lecz stanowi osobiste zobowiązanie Wnioskodawcy względem osób pominiętych w testamencie.

Zatem wartość wypłaconego zachowku nie będzie miała wpływu na wysokość podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości.

Reasumując, należy stwierdzić, iż wartość zachowku, który Wnioskodawczynie będzie zobowiązana zapłacić nie będzie miał wpływu na wysokość podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości.(...)"

Pełną treść interpretacji można przeczytać na stronie Ministerstwa Finansów  
Źródło: serwis „eGospodarka.pl”, za: Ministerstwo Finansów, 10.11.2009 r.

### ***MNIEJ RYGORÓW DLA PRZEDSIĘBIORCÓW***

Sąd będzie wzywał dłużnika do uzupełnienia wniosku o upadłość, jeżeli złożył go bez adwokata.

Takie korzystne dla przedsiębiorców orzeczenie wydał 10 listopada 2009 r. Trybunał Konstytucyjny (P 88/08).

Badał zgodność z ustawą zasadniczą art. 28 ust. 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze.

Budzący wątpliwości przepis stanowi, że wniosek dłużnika o ogłoszenie upadłości nieodpowiadający wymogom określonym w ustawie lub nienależycie opłacony zwraca się bez wzywania do uzupełnienia lub opłacenia. Z pytaniem o jego konstytucyjność zwrócił się Sąd Okręgowy w Warszawa-Praga.

Przed pytającym sądem toczą się dwa postępowania dłużników dotyczące zwrotu wniosku o ogłoszenie upadłości. Sądy rejonowe zwróciły je dłużnikom.

Obowiązujące przepisy obwarowują ich składanie wieloma warunkami. Warunki te polegają na zawarciu we wniosku wymaganych danych, dołączeniu określonych dokumentów i opłaceniu pisma.

Zdaniem pytającego sądu kwestionowany przepis odbiega od ogólnych zasad dotyczących wniesieniu pisma inicjującego postępowanie sądowe.

Gdy przedsiębiorca składa pismo wszczynającego inne postępowanie sądowe, zostanie wezwany do uzupełnienia braków. Pytający sąd powziął wątpliwości, czy takie zróżnicowanie jest zgodne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa i czy nie ogranicza prawa do sądu.

W ocenie Trybunału w stosunku do dłużnika niekorzystającego z fachowej pomocy prawnej bezwarunkowy zwrot wniosku dotkniętego jakimikolwiek brakami stanowi sankcję nieproporcjonalną do efektów, jakim miała służyć.

Rygoryzm przewidziany przez ustawodawcę jest niedopuszczalny, gdy strona działa sama, bez pomocy profesjonalnego pełnomocnika.

Nie można natomiast mówić o nadmiernym rygorze, jeśli stroną postępowania zastępuje profesjonalista. Z samej bowiem istoty zastępstwa procesowego wynika założenie, że pełnomocnik będzie działał fachowo, zgodnie ze swoją wiedzą oraz należyłą starannością.

Skutkiem wyroku będzie wyeliminowanie z obrotu prawnego normy zawartej w art. 28 ust. 1 prawa upadłościowego naprawczego w zakwestionowanym przez TK zakresie.

Obowiązkiem sądów wobec dłużników składających wnioski o upadłość będzie wezwanie do uzupełnienia lub poprawy braków formalnych. Dopiero po bezskutecznym upływie terminu na uzupełnienie wniosków zostanie zwrócony ze wszystkimi skutkami z tego wynikającymi.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 12.11.2009 r.

### ***OD POCZĄTKU 2010 R. OPŁACAMY NOWĄ SKŁADKĘ- FEP- ZA PRACOWNIKÓW***

Pracodawcy zatrudniający pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub w szczególnym charakterze od stycznia 2010 r. zobowiązani będą do opłacania składki na Fundusz Emerytur Pomostowych (FEP). Stopa składki na FEP wynosi 1,5 % podstawy wymiaru, finansowana jest w całości przez płatnika składek. Do końca 2009 r. pracodawcy mają zatem czas na ostateczne określenie stanowisk, na których praca zaliczana będzie do prac w szczególnych warunkach.

Wynika to z wchodzących w życie 1 stycznia 2010 r. art. 35-40 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych (Dz. U. Nr 237, poz. 1656).

Składki na FEP opłacać się będzie za pracownika, który spełnia łącznie następujące warunki:

- urodził się po dniu 31 grudnia 1948 r.;
- wykonuje prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, o których mowa w art. 3 ust. 1 i 3 ustawy o emeryturach pomostowych (wykaz tych prac tworzy pracodawca).

Obowiązek opłacania składek na FEP za wskazanego powyżej pracownika powstaje z dniem rozpoczęcia wykonywania przez niego pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, a ustaje z dniem zaprzestania wykonywania tych prac.

Składka na FEP powinna być opłacana za wszystkich pracowników urodzonych po dniu 31 grudnia 1948 r., którzy wykonują pracę w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze zdefiniowaną w art. 3 ust. 1 i 3 ustawy (bez względu na wymiar czasu pracy określony w umowie o pracę) . Zapis występujący w przepisach art. 3 ust. 4 i 5 ustawy, zgodnie z którym za pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze rozumie się pracowników wykonujących te prace w pełnym wymiarze czasu pracy, ma znaczenie jedynie przy ubieganiu się o ustalenie prawa do emerytury pomostowej. Tylko okres pracy wykonywanej w pełnym wymiarze czasu pracy może bowiem zostać zaliczony do wymaganego szczególnego stażu pracy, od którego zależy uzyskanie emerytury pomostowej.

Płatnik składek przekazuje informację o pracowniku, za którego był obowiązany opłacać składkę na FEP (zgłoszeniem danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze) zawierającą następujące dane:

- nazwisko i imię,
- datę urodzenia,
- numery PESEL i NIP, a w razie gdy pracownikowi nie nadano tych numerów lub jednego z nich - serię i numer dowodu osobistego lub paszportu,
- okres wykonywania pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze,
- kod pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, o którym mowa w przepisach art. 33 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Zgłoszenie danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze płatnik składek przekazuje do ZUS do dnia 31 marca danego roku kalendarzowego za poprzedni rok kalendarzowy.

Pierwsze zgłoszenie danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze płatnik składek przekazuje za 2010 r. Przekazując pierwsze zgłoszenie płatnik składek składa wskazane wyżej informacje dotyczące pracowników, którzy w 2009 r. wykonywali prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, także wówczas, gdy w 2010 r. nie wykonywali już tej pracy. Do czasu przekazania tego zgłoszenia i informacji płatnik składek jest zobowiązany do wystawiania zaświadczeń o okresach pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, w rozumieniu art. 3 ust. 1 i 3 ustawy, przypadających po dniu 31 grudnia 2008 r.

Warto tutaj nadmienić, że właściwe organy PIP są uprawnione do nakazania pracodawcy umieszczenia pracownika w ewidencji pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze, o której mowa w art. 41 ust. 4 pkt 2 ustawy o emeryturach pomostowych, wykreślenia go z ewidencji oraz do sporządzenia korekty dokonanego wpisu w tej ewidencji. Wynika to z kompetencji PIP do kontroli ewidencji pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze.

Podstawę wymiaru składek do FEP będzie stanowił przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu ich zatrudnienia na podstawie stosunku pracy. Niekiedy będzie to przychód nie tylko ze stosunku pracy ale również z łączącego pracownika z pracodawcą stosunku cywilnoprawnego. Art. 8 ust. 2a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wskazuje, że w zakresie nią uregulowanym (czyli w odniesieniu do obowiązku opłacania składek) za pracownika uznaje się nie tylko osobę zatrudnioną na podstawie stosunku pracy, ale także osobę wykonującą pracę na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, albo umowy o dzieło, jeśli

umowę taką zawarła z pracodawcą, z którym pozostaje w stosunku pracy lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy. Tym samym przychód osiągnany z tytułu wykonywania takiej umowy podlega takim samym składkom, jak uzyskiwany z umowy o pracę. Takich przypadkach przychody z umowy zlecenia lub umowy o dzieło zostaną w zakresie ubezpieczeniowym rozliczone łącznie z przychodami ze stosunku pracy. Tym samym stanowiąc będą także podstawę wymiaru składek na FEP.

Składek na FEP nie opłacamy jedynie od przychodów:

- wynagrodzenia za czas niezdolności od pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną,
- zasiłków,
- określonych w § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. nr 161, poz. 1106, z późn. zm.).

Przy ustalaniu podstawy wymiaru składki na FEP stosuje się ograniczenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Roczna podstawa wymiaru składek na w danym roku kalendarzowym nie może być wyższa od kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, określonego w ustawie budżetowej, ustawie o przewidywanym budżetowym lub ich projektach, jeżeli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone.

Jeżeli do opłacenia składek jest zobowiązany więcej niż jeden płatnik składek, to sam ubezpieczony jest obowiązany do zawiadomienia wszystkich płatników składek o przekroczeniu kwoty rocznej podstawy wymiaru składek (wyrok SA w Warszawie z 29 listopada 2004 r., III AUa 525/04, OSA 2005/10/25).

Płatnik składkę na FEP rozliczać będzie w deklaracji rozliczeniowej, o której mowa w art. 46 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Składkę tę płatnik składek opłacać będzie w terminie określonym w art. 47 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych dla opłacania składek na ubezpieczenia społeczne.

Od 1 stycznia 2010 r. płatnik składek ma obowiązek:

- opłacać składkę za pracowników wykonujących prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze,
- prowadzić wykaz stanowisk pracy, na których są wykonywane prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze oraz ewidencję pracowników wykonujących takie prace,
- informować ZUS o pracownikach umieszczonych w ewidencji,
- przekazywać do ZUS informacje o liczbie stanowisk pracy, na których jest wykonywana praca w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze.

Źródło: serwis „podatki.biz”, 13.11.2009 r., Marek Rotkiewicz.

## ***ŁATWIEJ O DOTACJE NA WIELKIE INWESTYCJE***

Wystarczy zadeklarować utworzenie 150 miejsc pracy, aby ubiegać się o wsparcie z programu „Innowacyjna gospodarka”

Ministerstwo Gospodarki chce w ten sposób wprowadzić zachęty dla inwestorów. Przygotowało projekt nowelizacji rozporządzenia w sprawie udzielania pomocy finansowej dla inwestycji o dużym znaczeniu dla gospodarki.

Do tej pory przedsiębiorca, który chciał się ubiegać o dotację z tzw. działania 4.5 programu operacyjnego „Innowacyjna gospodarka” na sfinansowanie poważnej inwestycji, musiał utworzyć co najmniej 200 nowych miejsc pracy. Jak pokazała praktyka, tak duża liczba

odstraszała wielu potencjalnych inwestorów. Nie bez wpływu pozostał też kryzys. Z tego powodu środki zarezerwowane na tego typu przedsięwzięcia pozostają w dużym stopniu niewykorzystane. Przyczynił się do tego także niski poziom dofinansowania inwestycji. Mianowicie obecnie przedsiębiorcy mają prawo do refundacji jedynie 25 proc. wydatków. Tutaj też MG szykuje zmiany i planuje zwiększyć refundację do 30 proc.

Projekt wprowadza też dodatkowe zmiany, które mają m.in. pomóc w interpretacji obecnych przepisów. Przykładowo w nowelizacji znajduje się wyraźny zapis, że przedsiębiorca może się ubiegać o wsparcie tylko jednego rodzaju kosztów : inwestycji lub zatrudnienia. Do tej pory budziło to wątpliwości. Doprecyzowano też definicję nowych miejsc pracy. Muszą to być stanowiska nowe na rynku pracy (w gospodarce). Dlatego wykluczone jest połączenie lub sprzedaż przedsiębiorstwa, w wyniku czego zadeklarowano by wprawdzie utworzenie miejsc pracy w nowej firmie, ale w praktyce wiązałoby się to z likwidacją stanowisk w innej.

Dodatkowe zachęty zostały skierowane do firm tworzących tzw. centra usług. Zgodnie z obecnymi przepisami powinny być one dedykowane innym przedsiębiorcom. Nowelizacja zakłada, że będą mogły zostać nastawione także na potrzeby jednostek samorządu terytorialnego lub podmiotów publicznych (np. uczelni).

Przedsiębiorcy będą też mogli uzyskać pomoc finansową na pokrycie wysokich kosztów zabezpieczenia należytego wykonania zobowiązań wynikających z umowy o dofinansowanie. Takiego zabezpieczenia wymaga się w razie korzystania z zaliczek. Nowe przepisy pozwolą także ubiegać się o środki na pokrycie kosztów otwarcia i prowadzenia odrębnego rachunku bankowego.

Dokument został skierowany do konsultacji międzyresortowych. Działanie 4.5 jest częścią programu „Innowacyjna gospodarka”. Na jego realizację zarezerwowano na lata 2007 – 2013 ponad 1 mld euro, z czego ponad 870 mln stanowią środki unijne.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 15.11.2009 r., mgk

### ***KŁOPOT Z VAT W BRANŻY FINANSOWEJ***

Po wejściu w życie noweli ustawy o VAT likwidującej odniesienie do klasyfikacji statystycznych banki i firmy ubezpieczeniowe mogą płacić więcej za usługi pomocnicze, z których korzystają, np. za telemarketing

W wyniku tej zmiany może zniknąć część zwolnień dla tych czynności. Zarazem instytucje finansowe nie odliczą VAT z faktur zakupu, bo same świadczą usługi zwolnione.

– Banki i firmy ubezpieczeniowe często korzystają z outsourcingu i zlecają firmom zewnętrznym różne czynności pomocnicze. Część takich usług korzysta ze zwolnienia od VAT. Może się to jednak zmienić po wejściu w życie przygotowywanego przez Ministerstwo Finansów projektu nowelizacji ustawy o VAT, który likwiduje odesłanie do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Propozycje te budzą wiele wątpliwości, np. nie wynika z nich jasno, czy nadal będą zwolnione niektóre usługi związane z obsługą płatności realizowanych za pomocą kart płatniczych – mówi ekspert.

Podobny problem może wystąpić w wypadku różnych usług wspierających sprzedaż. Typowy przykład to telemarketing.

– Dziś korzystają one ze zwolnienia. Wszystko zależy bowiem od klasyfikacji statystycznej. Jeśli GUS uzna, że jest to usługa finansowa, to na tej podstawie organy podatkowe wydają interpretacje, że korzysta ona ze zwolnienia. Gdy wejdzie w życie projekt, który zlikwiduje odesłanie do PKWiU, interpretacje przestaną dawać podatnikom ochronę. Trzeba będzie od nowa ustalać, czy dana usługa jest obciążona VAT. Jest bowiem niemal pewne, że zakres zwolnień się zmieni – twierdzi inny specjalista z branży podatkowej.

Każde obciążenie usług świadczonych dla banków czy ubezpieczycieli wpływa bezpośrednio na ich rentowność. To dlatego, że nie mają one prawa odliczyć VAT naliczonego,

wynikającego z faktur zakupu. Jeśli więc z ostatecznej wersji przepisów będzie wynikać, że niektóre zwolnione dotychczas usługi zostaną opodatkowane 22-proc. stawką VAT, to niewykluczone, że banki obciążą klientów wyższymi opłatami.

Niepokój instytucji finansowych może też budzić wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 22 października 2009 r. (sygn. C-242/08).

– Dotyczy on transakcji polegającej na przeniesieniu na inną firmę tzw. portfolio reasekuracyjnych umów ubezpieczeniowych, czyli określonego pakietu takich umów. W rezultacie nabywca będzie ponosił ryzyko wypłaty wynikających z nich świadczeń związanych z polisami. ETS uznał, że taka transakcja podlega VAT według stawki podstawowej, bo żadne ze zwolnień nie ma tu zastosowania. Jego zdaniem nie jest to ani umowa finansowa, ani transakcja ubezpieczeniowa. ETS zwrócił uwagę, że ta druga jest zdefiniowana w jego orzecznictwie jako usługa, w której dochodzi do objęcia ochroną ubezpieczeniową w zamian za składkę – mówią eksperci. Tłumaczy, że to zupełnie nowe stanowisko. Dotychczas nie było większych wątpliwości, że tego typu transakcje powinny być zwolnione z VAT bądź wyłączone z zakresu tego podatku, a większość władz skarbowych krajów UE akceptowała taką wykładnię. Jednak stosując zwolnienie, organy podatkowe poszczególnych państw powołują się na różne podstawy prawne.

Według ekspertów orzeczenie to jest istotne nie tylko dla firm ubezpieczeniowych, ale dla całego sektora finansowego. To dlatego, że np. banki również zawierają umowy przeniesienia pakietów kredytów, a z punktu widzenia VAT są one podobne do rozpatrywanej przez ETS transakcji.

– Wyrok z 22 października 2009 r. może być niepokojący nie tylko dla branży finansowej. Jeśli bowiem nie weźmie się pod uwagę specyfiki transakcji, której on dotyczy, to na podstawie wyrwanych z kontekstu fragmentów uzasadnienia można dojść do wniosku, że podatkiem obciążone są wszelkie cesje wierzytelności. Z innych wyroków wynika jednak, że sprzedaż wierzytelności własnych nie podlega VAT, bo czynność ta nie jest wykonywana jako działalność gospodarcza. Orzeczenie nie powoduje, że zasada ta jest nieaktualna. Pokazuje jednak, że są od niej wyjątki. Pojawia się obawa, że organy podatkowe będą powoływać się na to rozstrzygnięcie we wszelkich sytuacjach podobnych do rozpatrywanej przez ETS – potwierdza jeden z pytanych ekspertów.

Projekt z 2 lipca 2009 r. nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług przewiduje wykreślenie załącznika nr 4, który stanowi wykaz usług zwolnionych od podatku. Wskazane obecnie w nim czynności zostaną wymienione w art. 43 ust. 1 ustawy, w którym również zawarte są zwolnienia od VAT. Różnica polega na tym, że zaproponowane przepisy nie zawierają już odwołań do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Oznacza to, że opinia Głównego Urzędu Statystycznego nie będzie już w żaden sposób wpływać na zwolnienie lub jego brak. O znaczeniu poszczególnych pojęć (np. usług pośrednictwa ubezpieczeniowego) będą decydować organy podatkowe, a w razie sporów – sądy administracyjne.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 15.11.2009 r., Konrad Piłat

### ***APORT PRYWATNEJ NIERUCHOMOŚCI A PODATEK DOCHODOWY***

Wniesienie do spółki osobowej w postaci aportu rzeczowego nieruchomości niewykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej nie skutkuje powstaniem przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 05.11.2009 r. nr IPPB1/415-662/09-2/MT.

We wniosku podatnik wskazał, iż wraz z żoną zamierza wnieść, w postaci aportu, do spółki osobowej prawa handlowego trzy lokale mieszkalne, które obecnie wynajmują. Jest to najem

prywatny a nie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Lokale należą do majątku wspólnego małżonków. Powstała wątpliwość, czy z tytułu powyższego aportu po stronie podatników powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym? W przedmiotowej sprawie organ podatkowy zajął następujące stanowisko:

„(...) Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 . ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.) źródłami przychodów są odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a. nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
  - b. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
  - c. prawa wieczystego użytkowania gruntów,
  - d. innych rzeczy,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany

Jednak, w myśl art. 10 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości jest wyłączone ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, obejmującego odpłatne zbycie rzeczy i praw.

Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodem z działalności gospodarczej są m.in. przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą środków trwałych, ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca wraz z żoną zamierza wnieść do spółki osobowej na poczet wkładu nieruchomości (trzy lokale). Nieruchomości te nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności Wnioskodawcy, ani nie są z nią związane, należą do majątku wspólnego małżonków.

Reasumując, mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, iż wniesienie przez Wnioskodawcę nieruchomości niewykorzystywanych w działalności gospodarczej do spółki osobowej jako aportu rzeczowego, w zamian za udział w zyskach spółki, nie skutkuje powstaniem przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie stanowi bowiem źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.(...)"

Pełną treść interpretacji można przeczytać na stronie Ministerstwa Finansów  
Źródło: serwis „eGospodarka.pl”, za: Ministerstwo Finansów 15.11.2009 r.

## ORZECZNICTWO

### ***ETS: FISKUS PRZEGRĄŁ***

Polska nie miała prawa dwa razy pobierać PCC: najpierw od pożyczki, a potem przy zamianie jej na udziały

Tak orzekł wczoraj (12 listopada) Europejski Trybunał Sprawiedliwości (C-441/08), odpowiadając na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie Elektrowni Pątnów II przeciwko dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu. Sędziowie Trybunału nie mieli wątpliwości, że podwójne opodatkowanie tego samego kapitału, czego dopuściła się Polska, jest sprzeczne z prawem wspólnotowym.

Chodziło o interpretację art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy Rady 69/335/EWG z 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zgodnie z którym do podstawy opodatkowania, w przypadku podwyższenia kapitału, nie wlicza się kwot zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym (na gruncie polskiego prawa – podatkiem od czynności cywilnoprawnych, czyli PCC).

Spór, który zawiódł polską spółkę przed oblicze Trybunału w Luksemburgu, zaczął się od pożyczek, których w latach 2002 – 2004 udzieliła jej Elektrownia Konin, czyli spółka dominująca. Zgodnie z obowiązującą wówczas polską ustawą Elektrownia Pątnów zapłaciła z tego tytułu podatek od czynności cywilnoprawnych. W lipcu 2005 r., czyli już po przystąpieniu naszego kraju do Unii, obie spółki zawarły porozumienie, na podstawie którego wierzytelności przysługujące Elektrowni Konin z tytułu udzielonych pożyczek zostały zamienione na udziały Elektrowni Pątnów. W efekcie tej transakcji doszło do podwyższenia kapitału zakładowego Elektrowni Pątnów i pokrycia go wierzytelnościami z pożyczek, od której to czynności spółka ta znów zapłaciła PCC.

Polski fiskus nie dopatrył się jednak naruszenia prawa wspólnotowego, którego Polska ma obowiązek przestrzegać po przystąpieniu do UE. Wniosek spółki o stwierdzenie nadpłaty został więc oddalony, podobnie jak oddalona została skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Dopiero NSA, zawieszając postępowanie kasacyjne, postanowił zasięgnąć opinii ETS.

Trybunał w Luksemburgu uznał, że unijne prawo wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania z tytułu podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek na udziały zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Polski do UE (w sytuacji, gdy zamiana nastąpiła już po naszej akcesji) uwzględniać podatek zapłacony wcześniej z tytułu udzielonych pożyczek.

Według sędziów ETS postanowienia unijnej dyrektywy wiążą państwo od dnia akcesji, a zatem – jak podkreślili w uzasadnieniu wczorajszego wyroku – stosuje się je do przyszłych skutków sytuacji powstałych przed przystąpieniem tego nowego państwa członkowskiego do Unii. Trybunał powołał się przy tym na podobne orzeczenia z 2 października 1997 r. w sprawie C-122/96 Saldanha i MTS oraz z 29 stycznia 2002 r. w sprawie C-162/00 Pokrzepowicz – Meyer.

Opinia eksperta:

Trybunał potwierdził, że dla potrzeb określania skutków prawnych czynności poakcesyjnych trzeba brać pod uwagę zdarzenia przedakcesyjne. ETS nie zgodził się z argumentem rządu polskiego, że oznacza to stosowanie prawa wstecz. Teza ta może mieć znaczenie zarówno dla przedsiębiorstw, jak i dla obywateli. Oznacza np., że jeśli ktoś pracował przed przystąpieniem Polski do UE w innym kraju Unii, to ten okres zatrudnienia powinien być zaliczony na potrzeby jego uprawnień emerytalnych czy socjalnych.

Podobnie jeśli ktoś uzyskał dyplom w Polsce lub w innym państwie UE przed 1 maja 2004 r., to dyplom ten powinien zostać uznany na zasadach poakcesyjnych w państwach Unii. Wyrok ETS potwierdził jednoznacznie tę zasadę także w odniesieniu do prawa podatkowego. Pośrednio wyrok stwierdza również nieprawidłowość w powyższym zakresie implementacji dyrektywy o podatku kapitałowym w prawie polskim. Daje więc szansę podatnikom dochodzenia ich praw bezpośrednio na podstawie przepisów dyrektywy.

Źródło: „Rzeczpospolita”, Grażyna J. Leśniak, 13.11.2009 r.

### ***WSA W WARSZAWIE: PODWYŻSZASZ CENĘ, MASZ ZALEGŁOŚĆ***

Firma, która zmieniła warunki umowy i dostała większą kwotę od klienta, musi zrobić wsteczną korektę VAT

Tak wynika z orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (sygn. III SA/Wa 712/09).

Niestety, stanowisko to może bardzo utrudnić życie przedsiębiorcom. Wiele umów jest bowiem rozliczanych na podstawie prognoz, a ostateczna cena znana jest dopiero po obliczeniu kosztów. Jeśli wzrośnie i firma będzie musiała dokonać wstecznej korekty, okaże się, że powstała u niej zaległość podatkowa.

Sprawa rozstrzygana przez WSA dotyczyła interpretacji, o którą wystąpiła firma leasingowa. Zakładała ona, że już po zawarciu umowy może dojść do zmian zasad rozliczania z klientem. Ich konsekwencją będzie zwiększenie wartości poszczególnych rat leasingowych.

W wypadku umowy leasingu finansowego, tak jak dostawy towarów, obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych (z chwilą wystawienia faktury, nie później niż w siódmym dniu od wydania towaru). Zdaniem spółki zwiększenie ceny powinno skutkować podwyższeniem VAT w miesiącu wystawienia faktury korygującej (w którym także zawarto aneks do umowy). Zmiana wartości rat nastąpiła bowiem w wyniku późniejszych zdarzeń, których nie można było przewidzieć w chwili sprzedaży.

Fiskus uznał jednak, że korekta zwiększająca VAT powinna być rozliczona w miesiącu, w którym wystawiono pierwotną fakturę, bez względu na jej przyczyny. Spółce nie pomogła skarga do sądu. Nie przekonał go argument, że takie podejście sprawi, iż firma będzie miała zaległość podatkową (od której trzeba zapłacić odsetki za zwłokę). I to mimo że w momencie wystawienia faktury pierwotnej nie mogła przewidzieć, jaka ostatecznie będzie wysokość podstawy opodatkowania.

Sąd podkreślił, że zasady rozliczania korekty powinny być jednakowe dla wszystkich podatników bez względu na to, czy podwyższają cenę wskutek pomyłki czy też aneksu do umowy.

To niespodziewane rozstrzygnięcie. Do tej pory z orzecznictwa sądowego wynikało, że sposób rozliczenia zależy od przyczyny korekty.

Jeśli jej powodem były zdarzenia, które zaistniały już po wystawieniu prawidłowej faktury pierwotnej, większy VAT wykazywaliśmy w bieżącej deklaracji. Korektę wsteczną robiliśmy natomiast wówczas, gdy podwyżka spowodowana była pomyłką w cenie.

Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. I FSK 1875/08) uznał, że jeśli pierwotna faktura była wystawiona prawidłowo, a konieczność korekty wiąże się z okolicznościami, które nastąpiły później, rozlicza się ją na bieżąco. Po stronie podatników stawał też WSA w Warszawie (sygn. III SA/Wa 1516/07 i III SA/Wa 424/09). W tym ostatnim wyroku wyraźnie stwierdzono: “Podatnik nie powinien ponosić niekorzystnych skutków podatkowych z powodu wystąpienia zdarzeń, których nie może przewidzieć w dacie wystawiania faktury pierwotnej”.

Długo też tak uważały organy podatkowe (np. interpretacja Izby Skarbowej we Wrocławiu, nr PP I 443/1771/05/AW, Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna, nr III/443-73/06/MC,

Urzędu Skarbowego w Krośnie, nr US. PP/443-33/07). Ostatnio jednak zmieniły zdanie (np. interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP2/443-469/09-2/SAP).

To normalna praktyka, że firmy najpierw wystawiają fakturę z oszacowaną ceną, a dopiero po zakończeniu kontraktu wiedzą, ile naprawdę kosztował. Cena może się zmienić także w trakcie umowy. Czy wykonawca ma być za to karany odsetkami od zaległości podatkowej? Taki może być skutek wyroku WSA. Trudno się z nim zgodzić. Podatnik nie jest wróżką i nie zdoła przewidzieć, o ile zmieni się cena usługi. Jeśli prawidłowo rozliczył pierwotną fakturę, to nie może ponosić negatywnych konsekwencji późniejszej zmiany umowy (do czego strony mają pełne prawo). Zaległość podatkowa to podatek niezapłacony w terminie, a tu przecież w pierwotnym rozliczeniu było wszystko w porządku.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 10.11.2009 r., Przemysław Wojtasik.

### ***WSA W WARSZAWIE: NIEZAREJESTROWANY PODATNIK TO TEŻ PODATNIK***

O tym, czy mamy do czynienia z podatnikiem VAT, decyduje rodzaj jego działalności i istota majątku, towaru czy usługi, które są przedmiotem danej transakcji. Formalna rejestracja jest kwestią drugorzędną

Tak orzekł WSA w Warszawie 9 października 2009 r. (III SA/Wa 1009/09).

Spółdzielnia nabyła grunt z zamiarem wykorzystania go do budowy domów dla swoich członków. Inwestycja ta nie została jednak zrealizowana, a członkowie spółdzielni podjęli uchwałę o jej likwidacji oraz zbyciu gruntu.

Spółdzielnia wystąpiła do organu podatkowego z pytaniem, czy w związku z tą transakcją będzie zobowiązana do zapłaty VAT. Organ stwierdził, że tak, więc spółdzielnia zarejestrowała się jako podatnik VAT i zawarła umowę przedwstępną a otrzymany zadatek udokumentowała fakturą VAT. Następnie przy zawarciu właściwej umowy przenoszącej własność wystawiła drugą fakturę dokumentującą transakcję sprzedaży.

Następnie spółdzielnia złożyła faktury korygujące do wystawionych faktur i wystąpiła z wnioskiem o zwrot kwoty nadwyżki VAT naliczonego nad należnym na rachunek bankowy. Uznała bowiem, że stanowisko organów podatkowych było nieprawidłowe i transakcja zbycia gruntu nie rodziła obowiązku zapłaty VAT.

Sąd ją oddalił. Wskazał, że choć spółdzielnia cechuje się pewną specyfiką, bowiem prowadzona przez nią działalność gospodarcza nie jest ukierunkowana na cel zarobkowy, komercyjny, to jednak cel zarobkowy nie przesądza o statusie podatnika VAT. Niesłuszny jest również argument spółdzielni, że zbyła majątek prywatny, bowiem spółdzielnia nie może posiadać majątku prywatnego, jako takiego.

Faktycznie zbycie majątku osobistego, nawet jeżeli cechuje się powtarzalnością, nie rodzi obowiązku w VAT. Jednak sprzedaż majątku należącego do przedsiębiorstwa jest transakcją podlegającą VAT i kwestia powtarzalności nie ma znaczenia. Zatem to nie fakt formalnej rejestracji spółdzielni jako podatnika VAT przesądza o opodatkowaniu zbycia gruntu tym podatkiem, lecz rodzaj jej działalności i istota majątku, towaru czy usługi, które są przedmiotem danej transakcji.

Opinia eksperta:

W orzecznictwie ugruntował się pogląd (duży wpływ miał na to wyrok NSA w składzie siedmiu sędziów z 29 października 2008 r., I FPS 3/07), że ani rejestracja dla celów VAT, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie mogą przesądzać o jej opodatkowaniu, bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności dana osoba występowała w charakterze podatnika VAT.

Mimo że nie wynika to literalnie z polskiej ustawy o VAT, to zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 112/2006 dostawa towarów i świadczenie usług podlega VAT, gdy czynności te

wykonywane są przez podatnika działającego w takim charakterze. Podobnie z art. 9 dyrektywy wynika, że za podatnika powinna być uznana tylko osoba działająca samodzielnie jako producent, handlowiec lub usługodawca (włącznie z górnictwem), rolnik bądź wykonawca wolnego zawodu lub uznanego za taki.

Jeżeli jednak dana osoba w konkretnej sytuacji działa poza tym zakresem, z tytułu wykonywania danej czynności nie może być uznana za podatnika i to bez względu na to, czy wykonywała tę czynność wielokrotnie, czy też jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości. Tak będzie m.in. w razie zbycia majątku prywatnego.

W rozpatrywanych przez sąd i organy sprawach kwestią sporną jest nie tyle opodatkowanie VAT zbycia majątku osobistego, ile związek danej transakcji lub jego brak z działalnością gospodarczą. Nierzadko bowiem, w razie wykonywania przez daną osobę działalności gospodarczej, organy podatkowe bez uprzedniej analizy wiążą z tą działalnością wszelkie podejmowane przez nią czynności.

Przykładem może być sprzedaż przez rolnika działek, które zostały odrolnione w miejscowym planie zagospodarowania zgodnie z decyzją rady gminy. Sądy dostrzegają jednak znacznie częściej, że nie przy wszystkich transakcjach osoby posiadającej co do zasady status podatnika VAT spełnione są kryteria opodatkowania VAT.

Z omawianej sprawy wynika jednak, że spółdzielnia nabyła grunt z zamiarem wykorzystania go do prowadzenia działalności, tj. budowy a następnie sprzedaży domów dla swoich członków.

Ponieważ zamiar ten nie został zrealizowany, zdecydowała o sprzedaży gruntu. Moim zdaniem trudno zatem w tej sytuacji mówić o „prywatnym majątku” spółdzielni. Spółdzielnia miała bowiem zamiar wykorzystania tego gruntu do działalności opodatkowanej. Podobnie wypowiedział się ETS w wyroku C-400/98 w sprawie Brigitte Breitsohl, zgodnie z którym sam zamiar prowadzenia działalności gospodarczej, potwierdzony obiektywnymi dowodami, przesądza o potrzebie traktowania danego podmiotu jako podatnika VAT, nawet wtedy, gdy organ skarbowy wie, że przewidywana działalność gospodarcza, która miała prowadzić do transakcji opodatkowanych, nie zostanie zrealizowana.

Źródło: „Rzeczpospolita”, 09.11.2009 r., Anna Chimerek

### ***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](mailto: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](mailto:Piotr.Wojciechowski@onet.pl)