



BIULETYN PODATKOWY GWM

ISSN 2080-4539

NR 2 / LUTY 2010

Spis treści

Okiem doktryny

■ Czy zmiana Prawa budowlanego będzie miała wpływ na podatek od nieruchomości? – komentuje dr Wojciech Morawski

Aktualności

- Diety kierowców mogą być zaliczone do kosztów podatkowych – interpretacja ogólna Ministra Finansów
- Zwolnienie od opodatkowania środków z UE
- Nieodpłatne przekazanie rzeczy z UE jest poza VAT
- Kontent do telefonów komórkowych – sposób rozpoznania kosztu

Zmiany w prawie

- Podatek od czynności cywilnoprawnych – zmiany w zwolnieniach od opodatkowania
- Podatek od czynności cywilnoprawnych – podstawa opodatkowania umów sprzedaży zawieranych przez nierezydentów

Nowości w orzecznictwie

- Uchwała NSA w sprawie podstaw kasacyjnych
- Koszty procesu nie zawsze mogą być kosztem uzyskania przychodu

Nasi eksperci



Artur Cmoch

doradca podatkowy, wspólnik

Specjalizuje się w doradztwie podatkowym na rzecz przedsiębiorców z sektora telekomunikacyjnego, nieruchomości oraz finansowego. Ekspert w zakresie restrukturyzacji oraz wdrażania efektywnych podatkowo struktur biznesowych.



Izabela Andrzejewska-Czernek

prawnik

Specjalizuje się w polskim i europejskim prawie podatkowym, a także w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym.



dr Tomasz Nowak

prawnik, doktor nauk prawnych

Specjalizuje się w prawie podatkowym. Zajmuje się oceną podatkowych skutków transakcji w obrocie gospodarczym. Doradza również podatnikom w postępowaniach podatkowych. Wykładowca na Uniwersytecie Łódzkim.



Andrzej Próchnicki

doradca podatkowy

Specjalizuje się w postępowaniach podatkowych i audycie podatkowym. Zdobywał doświadczenie w administracji skarbowej pełniąc m.in. funkcję zastępcy dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej w MF.



Jakub Rychlik

prawnik, aplikant adwokacki

Specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług. Zajmuje się podatkową obsługą podmiotów gospodarczych z branży telekomunikacyjnej.

Warszawa
00-203 ul. Bonifraterska 17
tel. +48 22 212 00 00
fax. +48 22 212 00 01
e-mail: warszawa@gwmlegal.pl

Oddział w Poznaniu
61-888 ul. Półwiejska 32
tel. +48 61 859 70 00
fax. +48 61 859 70 01
e-mail: poznan@gwmlegal.pl

Oddział we Wrocławiu
50-079 ul. Ruska 5
tel. +48 71 796 77 55
fax. +48 71 796 77 56
e-mail: wroclaw@gwmlegal.pl



Okiem doktryny



dr Wojciech Morawski

adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych UMK w Toruniu współautor komentarza: T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk ODDK 2009

Czy zmiana Prawa budowlanego będzie miała wpływ na podatek od nieruchomości?

Zbliża się moment rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny konstytucyjności uchwalonej 23 kwietnia 2009 r. nowelizacji ustawy Prawo budowlane (dalej: Pr. bud.). Ustawą tą dokonano zmiany treści art. 3 pkt 1 Pr. bud., definiującego pojęcie *objektu budowlanego*. Aktualnie zgodnie z tym przepisem *obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi*. Zmiana polega na rozszerzeniu definicji o zwrot: *służącymi do eksploatacji tego budynku*.

Wart uwagi jest kontekst wprowadzenia tej – zdawałoby się – kosmetycznej zmiany. W toku prac nad nowelizacją Główny Inspektor Nadzoru Budowlanego stwierdził:

definicja zaproponowana przez podkomisję jest zawężona. (...) Służy ona uniknięciu pewnych patologii, które pojawiają się w trakcie procesu. Urządzenia są obudowywane ścianami i wówczas podatek od nieruchomości jest naliczany jak od budynku, a nie jak od budowli. Taka jest różnica. Z czysto budowlanego, technicznego punktu widzenia definicja zaproponowana przez podkomisję jest węższa i bardziej odpowiadająca istocie budynku w rozumieniu prawa budowlanego.

Okazuje się, że celem zmiany przepisów było dokonanie przeklasyfikowania urządzeń znajdujących się wewnątrz budynku - na budowle. Celem było więc ograniczenie zakresu pojęcia budynku. Zgodnie z rozumowaniem twórców, skoro coś przestanie być częścią budynku, to stanie się budowlą. Budowlą są bowiem wszystkie obiekty budowlane, które nie są budynkami lub obiektami małej architektury.

W toku wykładni prawa nie można jednak sugerować się intencjami prawodawcy. W tym wypadku bowiem prawodawca popełnił błąd, gdyż zmienił niewłaściwą ustawę.

Zmiana polegać ma, w założeniu jej twórców, tylko na przesunięciu pewnych elementów budynku do kategorii budowli, ale zawsze w ramach pojęcia obiektu budowlanego. Tymczasem ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPOL) przy definiowaniu pojęcia budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2) odwołuje się tylko do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów Pr. bud. oraz pojęcia budynku w rozumieniu UPOL (które odwołuje się do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego). Żaden z elementów składowych pojęć budowla i budynek (w rozumieniu UPOL nie zaś Pr. bud.!) nie ulega zmianie, więc one same także nie ulegną zmianie.

Twórcy nowelizacji przeoczyli jeszcze jeden problem. Otóż ewentualne usunięcie niektórych urządzeń i instalacji z zakresu

pojęcia *budynku* nie musi wcale powodować, że staną się one *budowlami* nawet na gruncie Pr. bud. Budowlami, zgodnie z art. 3 pkt 3 Pr. bud., są tylko *części budowlane urządzeń technicznych oraz wolno stojące instalacje przemysłowe i urządzenia*. Urządzenie (np. maszyna w hali fabrycznej) nie musi stać się budowlą, a tylko pozostanie – tak jak i przed nowelizacją – urządzeniem technicznym, które pozostaje poza zakresem reglamentacji Pr. bud.

W świetle przedstawionych powyżej uwag, ta kompletnie nieprzemyślana i niejasna nowelizacja spowoduje z pewnością wiele problemów związanych ze stosowaniem i tak już niejasnych i będących przedmiotem wzrastającej ilości wyroków sądów administracyjnych przepisów dotyczących opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

Aktualności

Diety kierowców mogą być zaliczone do kosztów podatkowych – interpretacja ogólna Ministra Finansów

Minister Finansów, w interpretacji ogólnej z 15 lutego 2010 r., nr DD2/033/259/PMN/09/1113, ponownie – tym razem korzystnie dla podatników - wypowiedział się na temat możliwości zaliczania do kosztów podatkowych diet za czas podróży służbowych kierowców.

Temat ten był przedmiotem licznych pism Ministra Finansów (zob. pisma skierowane do izb skarbowych z dnia 5 grudnia 2003 r. Nr PB2/AS-033-0600-2495/03 oraz z dnia 12 września 2005 r. Nr PB3-IP-8213-206/05/1165) oraz wyroków sądów, w tym Sądu Najwyższego (zob. uchwała Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego z 19 listopada 2008 r., sygn. akt II PZP 11/08) oraz NSA (zob. np. wyroki z dnia 5 czerwca 2007 r., sygn. akt II FSK 732/06; z dnia 26 lipca 2007 r., sygn. akt II FSK 942/06; z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1619/06; z dnia 29 sierpnia 2008 r., sygn. akt II FSK 812/07).

Interpretacja ogólna dotyczy osób prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usług transportowych oraz osób z nimi współpracujących, a także pracowników zatrudnionych jako kierowcy. Zdaniem Ministra Finansów osoby te mogą korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 UPDOF, przy zachowaniu ograniczenia wynikającego z przepisu art. 23 ust. 1 pkt 52 tej samej ustawy.

Z powyższych przepisów wynika konieczność wyłączenia z kosztów podatkowych wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą, ale tylko w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom. Oznacza to, że osobom tym przysługuje prawo uwzględniania w kosztach uzyskania przychodu wartości diet za czas podróży służbowych w ramach określonego limitu, tj. do wysokości diet przysługujących pracownikom.

Okoliczność, iż istotą prowadzonej działalności gospodarczej jest wykonywanie usług transportowych, nie wyklucza możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych wartości diet stanowiących



ekwiwalent pieniężny przeznaczony na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia w czasie podróży służbowej, tak na obszarze kraju, jak i poza jego granicami – stwierdził w piśmie Minister Finansów.

e-mail: andrzej.prochnicki@gwmlegal.pl

Zwolnienie od opodatkowania środków z UE

Minister Finansów zmienił z urzędu, na korzyść podatnika, błędną interpretację wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Sprawa dotyczy zwolnienia od opodatkowania środków wypłacanych przez Komisję Europejską (pismo Ministra Finansów z 5 lutego 2010 r., nr DD6/033/74/MNX/09/PK-334).

Zgodnie ze stanem faktycznym sprawy, podatnik jest jednostką badawczo-rozwojową, która realizuje europejskie projekty badawcze w ramach dwóch programów: *6 Program Ramowy Badań i Rozwoju Technicznego oraz Fundusz Badawczy Węgla i Stali*. Realizacja i finansowanie projektów wynika bezpośrednio z kontraktów podpisywanych z Komisją Europejską, w których podatnik jest bezpośrednim beneficjentem pomocy. Środki na sfinansowanie kosztów realizowanych projektów przekazywane są bezpośrednio z Komisji Europejskiej lub za pośrednictwem koordynatorów projektów.

W związku z tym konieczne stało się uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy środki finansowe z Komisji Europejskiej na realizację wskazanych projektów stanowią dochody wolne od podatku dochodowego w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 23 UPDOP.

Zdaniem Ministra Finansów (...) *otrzymywane przez Wnioskodawcę dofinansowania bezpośrednio z Komisji Europejskiej w ramach 6. Programu Ramowego Badań i Rozwoju Technicznego oraz Funduszu Badawczego Węgla i Stali podlegają w całości zwolnieniu z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przyznane środki finansowe nie pochodzą bowiem z funduszy strukturalnych, do których przepis ten w latach 2004-2006 nie miał zastosowania.*

e-mail: izabela.andrzejewska-czernek@gwmlegal.pl

Nieodpłatne przekazanie rzeczy z UE jest poza VAT

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 1 lutego 2010 r. (nr IPPP1-443-1090/09-4/JB) wypowiedział się w zakresie uznania nieodpłatnego przekazania rzeczy za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT).

Zgodnie ze stanem faktycznym, polska spółka otrzymała bezpłatnie od kontrahenta niemieckiego urządzenie do próbnej eksploatacji na 3 lata. W związku z przekazaniem podmiot niemiecki wystawił fakturę, na której nie umieścił jednak wartości urządzenia. Po okresie próbnej eksploatacji polska spółka mogła kupić urządzenie, albo je zwrócić.

Spółka potraktowała dostawę powyższego urządzenia jako bezpłatne nabycie wewnątrzwspólnotowe i rozpoznała obowiązek podatkowy z datą wystawienia faktury. Opłaciła VAT, za podstawę opodatkowania przyjmując wartość rynkową urządzenia. Sugerując się zasadą bezpłatnego nabycia spółka zrezygnowała z prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z tą transakcją.

Organ podatkowy uznał to działanie za nieprawidłowe. Wskazał,

że transakcja jest uznawana za WNT w przypadku łącznego spełnienia poniższych przesłanek:

1. przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel;
2. odpłatność przeniesienia tego prawa;
3. wysłanie lub transport nabytego towaru z jednego państwa UE do drugiego.

W związku z tym, że nie został spełniony warunek odpłatności, organ podatkowy nie uznał tej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Czynność ta zdaniem organu nie podlega opodatkowaniu VAT. Co ciekawe, organ podatkowy stwierdził, że mimo braku wynagrodzenia, doszło do nabycia towaru (choć nie został tu spełniony warunek nabycia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel).

Organ podatkowy dodatkowo wskazał, że co prawda w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT ustawodawca zrównał niektóre nieodpłatne czynności z odpłatną dostawą towarów, przepis ten dotyczy jednak tylko transakcji krajowych i nie znajduje zastosowania w obrocie wewnątrzwspólnotowym.

e-mail: izabela.andrzejewska-czernek@gwmlegal.pl

Kontent do telefonów komórkowych – sposób rozpoznania kosztu

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z dnia 30 grudnia 2009 r. (nr IPPB5/423-629/09-2/AJ) zajął stanowisko w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenia należnego kontrahentowi z tytułu dostarczania kontentu do telefonów komórkowych.

Zgodnie ze stanem faktycznym, kontrahenci spółki dostarczają jej kontent (np. muzyka, grafika, kody). Następnie kontent dostarczany jest odpłatnie do użytkowników telefonów komórkowych. Z tytułu świadczenia usługi spółka uzyskuje przychód. Wynagrodzenie dla kontrahenta stanowi określony udział procentowy w przychodzie uzyskanym przez spółkę. Wysokość wynagrodzenia jest wyliczana na podstawie miesięcznego raportu. W oparciu o raport kontrahent wystawia fakturę albo rachunek na podstawie, których dokonywana jest płatność.

Zdaniem organu, wynagrodzenie należne kontrahentowi stanowi bezpośredni koszt uzyskania przychodów z uwagi na fakt bezpośredniego związku przyczynowego z przychodem uzyskanym ze sprzedaży kontentu. Ponadto, organ stanął na stanowisku, iż zaliczenie wynagrodzenia do kosztów spółki może nastąpić już w momencie sporządzenia raportu. Spółka w oparciu o wygenerowany raport księguje należne wynagrodzenie jako zobowiązania handlowe. Z tego względu należy uznać, iż (...) *fakt powstania kosztu-zobowiązania i prawidłowe ujęcie go w księgach rachunkowych, a nie sama faktura, powinien determinować moment zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, w którym zostały osiągnięte odpowiadające im przychody.*

Należy zauważyć, iż podobne zasady rozliczenia usługi polegającej na dostarczaniu kontentu odnoszą się do usług telekomunikacyjnych roamingowych, gdzie operatorzy rozliczają się na podstawie wygenerowanego raportu.

e-mail: jakub.rychlik@gwmlegal.pl



Zmiany w prawie

Podatek od czynności cywilnoprawnych – zmiany w zwolnieniach od opodatkowania

Aktualnie art. 2 pkt 4 ustawy o PCC stanowi, że nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, jeżeli:

- przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, albo
- jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem (między innymi) umowy spółki i jej zmiany.

Według nowelizacji umowa spółki lub zmiana umowy spółki będzie opodatkowana PCC niezależnie od jej traktowania na gruncie ustawy o VAT.

Po nowelizacji przepis art. 2 pkt 4 będzie brzmiał następująco: *Nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, **inne niż umowa spółki i jej zmiany**, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:*

- a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług,
- b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:
 - umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,
 - umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

Tekst nie został jeszcze ogłoszony – czeka na podpis Prezydenta.

e-mail: artur.cmoch@gwmlegal.pl

Podatek od czynności cywilnoprawnych – podstawa opodatkowania umów sprzedaży zawieranych przez nierezydentów

Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o PCC różnicują zasady ustalania podstawy opodatkowania przy umowach sprzedaży, w zależności od tego, czy umowa jest zawierana przez rezydentów czy nierezydentów.

W przypadku umów zawieranych pomiędzy rezydentami oraz pomiędzy rezydentami i nierezydentami – podstawę opodatkowania stanowi *wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego*. W przypadku umów sprzedaży zawieranych przez nierezydentów podstawę opodatkowania stanowi *równowartość w złotych kwoty zagranicznych środków płatniczych, określonej w zezwoleniu dewizowym, przeznaczonych na zapłatę ceny* (art. 6 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy o PCC).

Ponieważ aktualnie umowy sprzedaży zawierane przez nierezydentów nie wymagają zezwolenia dewizowego, obowiązujący przepis nie ma racji bytu. Zmiana ustawy o PCC ma na celu zapełnienie tej luki w prawie. Po wejściu w życie

zmiany (ustawa została już uchwalona przez Sejm), zasady opodatkowania rezydentów i nierezydentów w tym zakresie będą takie same.

e-mail: izabela.andrzejewska-czernek@gwmlegal.pl

Nowości w orzecznictwie

Uchwała NSA w sprawie podstaw kasacyjnych

Dnia 15 lutego 2010 r., NSA podjął uchwałę w składzie 7 sędziów (sygnatura II FPS 8/09), w której odpowiedział na pytanie, czy art. 141 § 4 zdanie pierwsze PPSA może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną, służącą do kwestionowania ustaleń faktycznych przyjętych przez wojewódzki sąd administracyjny.

Zdaniem NSA wskazany przepis art. 141 § 4 może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną.

W uzasadnieniu uchwały Sąd wyjaśnia: *art. 141 § 4 zd. pierwsze p.p.s.a. może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną (...), jeżeli uzasadnienie orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego nie zawiera stanowiska co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę rozstrzygnięcia. Inna jest natomiast sytuacja, jeżeli uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia wskazuje jaki stan faktyczny sprawy został przez sąd przyjęty i dlaczego. Wówczas przepis art. 141 § 4 p.p.s.a. nie może stanowić wystarczającej podstawy kasacyjnej. Bez odniesienia się bowiem do treści np. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w powiązaniu z odpowiednimi przepisami postępowania administracyjnego nie jest możliwe skuteczne zakwestionowanie stanowiska sądu pierwszej instancji, który formalnie z nałożonego na niego obowiązku się wywiązał, ale w ocenie strony przyjęte ustalenia są merytorycznie błędne.*

e-mail: tomasz.nowak@gwmlegal.pl

Koszty procesu nie zawsze mogą być kosztem uzyskania przychodu

Z wyroku NSA z 14 stycznia 2010 r. wynika, że podatnik ma prawo zaliczyć do kosztów podatkowych wyłącznie te koszty procesu, które poniesione są w związku z realizacją przychodów podatnika. Tego typu wydatki ponoszone są bowiem w celu ochrony interesów podatnika, zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów (wyrok z 14 stycznia 2010 r., o sygnaturze II FSK 1286/08).

Jeżeli jednak koszty procesu są konsekwencją braku wywiązywania się spółki z jej zobowiązań w obrocie gospodarczym, nie mogą być rozpoznane jako koszty podatkowe. Koszty procesu stanowią w takiej sytuacji przejaw odpowiedzialności spółki za niekorzystny dla niej wynik postępowania sądowego, wszczętego na skutek nieuregulowania przez nią płatności. Wobec tego nie mogą być potrącane na zasadzie wynikającej z art. 15 ust. 1 UPDOP.

O zasadności takiego stanowiska przekonuje wykładnia celowościowa i systemowa tego przepisu. Stosownie bowiem do art. 16 ust. 1 pkt 22 pdop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu wad



dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Zgodnie zaś z art. 16 ust. 1 pkt 17 pdop, kosztami nie są również koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań. Treść cytowanych unormowań wskazuje na to, że nie jest intencją prawodawcy umożliwianie potrącania w kosztach podatkowych wydatków stanowiących rezultat nierzetelnego działania podatnika w stosunkach gospodarczych – stwierdził NSA w pisemnym uzasadnieniu wyroku.

e-mail: artur.cmoch@gwmlegal.pl

Zastrzeżenie prawne:

Przegląd orzecznictwa oraz praktyki podatkowej ma jedynie charakter informacyjny i nie może stanowić podstawy do podejmowania działań.

Redakcja: Izabela Andrzejewska-Czernek
izabela.andrzejewska-czernek@gwmlegal.pl

© 2009 Grynhoff Woźny Maliński
Publikacja wydawana przez Departament Prawa Podatkowego
Grynhoff Woźny Maliński