

18. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych

18.1. Ordynacja podatkowa, ze szczególnym uwzględnieniem instytucji pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego

Wśród spraw rozpoznawanych w 2007 r. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie znaczną część stanowiły sprawy w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, udzielanych na podstawie przepisów art. 14a – art. 14e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Istotnym zagadnieniem w sprawach interpretacji podatkowych była kwestia udzielenia interpretacji w trzymiesięcznym terminie, przewidzianym w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie ze stanowiskiem zajmowanym przez WSA w Warszawie, aby można mówić o udzieleniu pisemnej interpretacji w powyższym trzymiesięcznym terminie, to postanowienie wydane w tej sprawie musi zostać wnioskodawcy doręczone przed upływem tego terminu (wyrok z dnia 23 stycznia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1455/06**; z dnia 22 stycznia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2272/06**; z dnia 7 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 4158/06**; z dnia 12 lutego 2007 r. o **III SA/Wa 3931/06**). Stanowisko Sądu było jednolite w tym zakresie.

Składy orzekające zajmowały natomiast odmienne stanowiska co do skutków nieudzielenia interpretacji w tym terminie.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska WSA w Warszawie w kwestii konieczności doręczenia postanowienia w sprawie interpretacji przed upływem trzymiesięcznego terminu do udzielenia interpretacji. W wyroku z dnia 14 września 2007 r. o **sygn. akt II FSK 700/07 NSA** stwierdził, że związanie organu udzielającego interpretacji stanowiskiem podatnika może nastąpić tylko wówczas, gdy postanowienie nie zostanie wydane, a nie gdy nie zostanie doręczone podatnikowi, płatnikowi, inkasentowi w terminie 3 miesięcy od otrzymania wniosku. O zachowaniu 3 miesięcznego, z art. 14 b § 3 ord. pod., lub 4 miesięcznego (art. 14 b § 4 ord. pod.) terminu decyduje więc data wydania postanowienia, a nie data jego doręczenia,

albowiem przepisy art. 14 b § 2 i § 3 ord. pod. wyraźnie łączą skutek związania organu postanowieniem z chwilą jego wydania, a nie doręczenia.

Innym istotnym zagadnieniem w sprawach interpretacji podatkowych było zagadnienie podmiotu uprawnionego do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie interpretacji podatkowej.

W wyroku z dnia 12 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1386/06** (wyrok nieprawomocny) WSA w Warszawie podniósł, że celem wprowadzenia instytucji wiążących interpretacji podatkowych było umożliwienie zainteresowanym podmiotom uzyskanie od właściwych organów podatkowych informacji, dotyczących zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Podkreślił, iż z żądaniem udzielenia pisemnych interpretacji mogą wystąpić: podatnik, płatnik i inkasent oraz następca prawny podatnika i osoby trzecie odpowiedzialne za zaległości podatkowe. Podmioty te mogą złożyć wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym. Oznacza to, że pomiędzy sprawą, w której wystąpiono z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji, a wnioskodawcą, musi istnieć związek, wyrażający się w tym, że przedstawiony we wniosku problem musi dotyczyć sfery opodatkowania wnioskodawcy. Sąd stwierdził przy tym, że sfera opodatkowania to zarówno obowiązki podatnika, jak również jego prawa. Najważniejszym natomiast prawem podatnika podatku od towarów i usług jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Podatnik podatku od towarów i usług ma zatem prawo uzyskać interpretację podatkową także w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego. Może więc wystąpić z zapytaniem: czy, określając wysokość swojego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w związku z prowadzoną działalnością, może obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, wynikającego z faktur VAT, wystawionych przez jej kontrahentów.

Kolejnym zagadnieniem, którym zajmowano się, rozpoznając sprawy w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, była problematyka wymogów, jakie powinny spełniać wnioski o udzielenie interpretacji.

I tak, w wyroku z dnia 28 listopada 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1623/07** (wyrok nieprawomocny) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że

zgodnie z art. 14a § 2 Ordynacji podatkowej, wniosek powinien zawierać wyczerpujące przedstawienie stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie. Ocena, czy stan faktyczny został przedstawiony wyczerpująco czy też nie, należy do organu podatkowego. Dokonanie wstępnej oceny zawartości wniosku umożliwia organowi podatkowemu zajęcie stanowiska w kwestii spełnienia wymagań określonych w art. 14a § 2 Ordynacji podatkowej, a także w innych przepisach tej ustawy, które dotyczą podań. Powołując się na treść przepisu art. 14a § 5 Ordynacji podatkowej, Sąd stwierdził, że w sytuacji, gdy wnioskodawca we wniosku nie przedstawi w sposób wyczerpujący stanu faktycznego, co uniemożliwia dokonanie oceny stanowiska w nim wyrażonego, organ obowiązany jest wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia braków takiego wniosku. Jednocześnie Sąd podkreślił, iż podziela stanowisko organu odwoławczego, że rozpoznając wniosek o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego, organ nie prowadzi postępowania dowodowego (wyjaśniającego), uregulowanego w dziale IV Ordynacji podatkowej. Specyfika regulacji dotyczącej interpretacji przepisów prawa podatkowego wprost wyklucza stosowanie przepisów dotyczących postępowania dowodowego. Postępowanie w przedmiocie interpretacji bazuje bowiem na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę, o czym – jak już podkreślono – stanowi przepis art. 14a § 2 Ordynacji podatkowej. Wnioskodawca ma zatem obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego. Tylko w stosunku do tak określonego stanu faktycznego wyrażana jest jego ocena prawna, tak przez podatnika, jak i organ podatkowy. W postępowaniu tym nie może toczyć się spór o stan faktyczny, ani też nie może być prowadzone klasyczne postępowanie dowodowe, zmierzające do zbierania materiałów dowodowych i ich oceny. Postępowanie to nie może również zmierzać do kwestionowania przez organ stanu faktycznego, podawanego przez wnioskodawcę.

Z kolei, w wyroku z dnia 5 grudnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 83/07** (wyrok nieprawomocny), wydanym w sprawie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego WSA w Warszawie wskazał, że – w stanie prawnym obowiązującym do dnia 1 lipca 2007 r. – niezłożenie przez wnioskodawcę oświadczenia co do tego, czy w sprawie objętej wnioskiem nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem

administracyjnym, nie stanowi braku formalnego wniosku o udzielenie interpretacji. W konsekwencji niezłożenie oświadczenia w tym przedmiocie nie może być uznane za jeden z powodów pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.

18.2. Egzekucja administracyjna

Wśród zagadnień problemowych występujących w sprawach dotyczących egzekucji administracyjnej - istotne znaczenie miało zagadnienie dotyczące przesłanek do wydania przez wierzyciela postanowienia, na podstawie art. 34 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t. j.: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.), w sprawie stanowiska w zakresie zgłoszonych zarzutów w sytuacji, kiedy wierzyciel ten jest jednocześnie organem egzekucyjnym. Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym w prawomocnych wyrokach z dnia 12 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 779/07**, z dnia 31 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 824/07**, z dnia 26 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1020/07** oraz z dnia 17 sierpnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2249/06**, art. 34 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji ma zastosowanie w sytuacji, gdy wierzyciel nie jest jednocześnie organem egzekucyjnym. W takim przypadku organ egzekucyjny obowiązany jest uzyskać stanowisko wierzyciela co do zgłoszonych przez zobowiązanego zarzutów. W wymienionych sprawach Sąd uznał natomiast, że wydanie zaskarżonych postanowień, jak również poprzedzających je postanowień, wydanych w I instancji w zakresie zgłoszonych zarzutów, było bezprzedmiotowe, ponieważ wierzycielem i organem egzekucyjnym w tych sprawach był ten sam podmiot – Naczelnik Urzędu Skarbowego. Wyrażając taki pogląd, składy orzekające tut. Sądu miały na uwadze fakt, iż stanowisko takie zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale podjętej dnia 25 czerwca 2007 r., **sygn. akt I FPS 4/06** w której stwierdził, że wydanie postanowienia zawierającego stanowisko wierzyciela w zakresie zgłoszonych zarzutów, o których mowa w art. 34 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w przypadku, gdy wierzycielem jest Skarb Państwa, reprezentowany przez kierownika statio fisci – naczelnika urzędu skarbowego, który jednocześnie jest organem egzekucyjnym, należy uznać za bezprzedmiotowe. Podzielając pogląd wyrażony w ww. uchwale, składy orzekające w poszczególnych sprawach uznawały, że brak jest w omawianym zakresie podstaw do uruchomienia trybu ponownego

zapytania, przewidzianego w art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), co mogłoby doprowadzić do ponownego rozstrzygnięcia zagadnienia problemowego przez Naczelnny Sąd Administracyjny.

W sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 1000/07**, zakończonej prawomocnym wyrokiem z dnia 26 lipca 2007 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zajmował się kwestią wpływu uchylecia w administracyjnym toku instancji decyzji, stanowiącej podstawę egzekwowanego zobowiązania podatkowego (we wskazanej sprawie zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych), które nie zostało dobrowolnie zapłacone, na losy toczącego się postępowania egzekucyjnego. Sąd stwierdził, że w świetle art. 3 § 1 w związku z art. 27 § 1 pkt 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji, która określała podlegający egzekucji administracyjnej obowiązek, skutkuje tym, iż przestaje od tej chwili istnieć obowiązek, nadający się do wykonania poprzez przymus administracyjny w prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym. Warunkiem stosowania takiego przymusu jest bowiem istnienie źródła kreującego ten obowiązek jako możliwy do egzekwowania, a więc w płaszczyźnie podatków istnienie albo decyzji, z której on wynika, albo stosownej deklaracji (zeznania) podatkowej. W ocenie Sądu, w takiej sytuacji postępowanie egzekucyjne podlega umorzeniu w oparciu o przepis art. 59 § 1 pkt 2 ab initio i pkt 7 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ponieważ egzekwowany obowiązek (wynikający z decyzji podatkowej) nie tylko przestaje być wymagalny, ale również ma źródło w nieistniejącej w obrocie prawnym decyzji podatkowej, a zatem dalsza egzekucja jest niedopuszczalna.

W sprawach zakończonych prawomocnymi wyrokami z dnia 7 marca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 4190/06** oraz z dnia 29 stycznia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3557/06** składy orzekające tut. Sądu odniosły się do kwestii, czy pomimo istnienia przesłanek do umorzenia postępowania egzekucyjnego, w sytuacji określonej w art. 59 § 1 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji co do egzekwowanej należności głównej, może być jeszcze prowadzone postępowanie egzekucyjne tylko co do samych kosztów egzekucyjnych związanych z tym postępowaniem. Konkludując rozważania na temat przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Sąd stwierdził, iż w omawianym stanie faktycznym zastosowanie

powyższych przepisów powoduje, iż odpowiedzialność za powstałe koszty egzekucyjne nie może obciążać ani zobowiązanego, ani wierzyciela. W takiej sytuacji organ egzekucyjny, działając na podstawie art. 64 e § 1, § 4a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, powinien z urzędu umorzyć koszty z tytułu opłat, o których mowa w art. 64 § 1 i 6, jeżeli opłaty te nie mogą być ściągnięte od zobowiązanego i powstały w zgodzie z prawem wszczętym i prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym, na podstawie tytułu wykonawczego, wystawionego przez organ wykonujący.

W drugim ze wskazanych orzeczeń (**sygn. akt III SA/Wa 3557/06**) Sąd zawarł stanowisko analogiczne, jak powyżej, w zakresie zasadności umorzenia postępowania egzekucyjnego, zaznaczając przy tym, że sprawa istnienia i wysokości kosztów egzekucyjnych jest kwestią odrębną od istnienia przesłanek umorzenia postępowania egzekucyjnego, a dla rozstrzygnięcia każdej z tych spraw ustawodawca przewidział odrębne postanowienie.

Problematyka kosztów postępowania egzekucyjnego była również przedmiotem badania, w zakończonym prawomocnym wyroku z dnia 29 maja 2007 r. sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 194/07**. Sąd zajął w niej stanowisko, iż skoro w toku postępowania egzekucyjnego nie stwierdzono, że tytuły wykonawcze zawierały wady uniemożliwiające przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego, które nie mogły być znane organowi egzekucyjnemu w chwili skierowania tych tytułów do egzekucji oraz nie stwierdzono, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem, to zobowiązany nie może na te okoliczności powoływać się po zakończeniu egzekucji, na etapie ustalenia kosztów egzekucyjnych. Zobowiązany, po zakończeniu postępowania egzekucyjnego, nie może bowiem wnosić zarzutów dotyczących samej egzekucji. To zaś powodowało, że wszystkie dokonane przez organ egzekucyjny czynności egzekucyjne były skuteczne, a zatem powodowały powstanie kosztów egzekucyjnych, obciążających zobowiązanego.

Warte odnotowania są również rozważania, jakie zawarł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w prawomocnym wyroku z dnia 16 kwietnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 4343/06**, rozstrzygając w przedmiocie skargi na postanowienie dotyczące podziału kwoty uzyskanej z egzekucji. W sprawie tej strona skarżąca zarzuciła, iż przepis art. 115 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest niezgodny z art. 32 w związku z art. 31 ust. 3, art. 71 i art. 72

Konstytucji RP. Jej zdaniem, faworyzowanie przez prawo możliwości zaspokojenia kosztów egzekucyjnych względem należności alimentacyjnych, jest konstytucyjnie nieuzasadnione. Odnosząc się do tej argumentacji, Sąd podkreślił, iż brak jest jakichkolwiek uzasadnionych przesłanek do przyjęcia, że wskazany przepis art. 115 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji narusza normy konstytucyjne.

18.3. Podatek od czynności cywilnoprawnych

N tle spraw dotyczących zobowiązań podatkowych, sprawy z tego zakresu należą do nielicznych w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Warszawie.

W trzech prawomocnych orzeczeniach składy orzekające zwróciły uwagę na naruszenie zasad procedury, a w szczególności dokonanie przed organami podatkowymi niepełnych ustaleń faktycznych (naruszenie art. 122, art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa - t. j.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.) przy rozpatrywaniu zagadnień opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych: 1) sprzedaży rzeczy ruchomych (por. wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 395/07**), 2) sprzedaży przedsiębiorstwa (wartość rynkowa składników majątkowych nie pomniejszona o długi i ciężary - wyrok z dnia 15 marca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3708/06**) oraz zwolnienia podatkowego pożyczek udzielanych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej, pod warunkiem udokumentowania, że pieniądze, będące przedmiotem pożyczki, zostaną przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku, stanowiących przedmiot pożyczki - art. 9 pkt 10 lit. g) ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. j.: Dz. U. Nr 41, poz. 3999, ze zm., dalej zwana u.p.c.c.), por. wyrok z dnia 2 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3108/06**.

Godna uwagi w tej kategorii spraw była interpretacja art. 11 ust. 1 u.p.c.c., z którego wynika, jakie przesłanki uprawniają podatnika do zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. W prawomocnym wyroku z dnia 9 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3594/06** Sąd zajął stanowisko, że katalog przesłanek do zwrotu

podatku, określonych w ww. przepisie, ma charakter zamknięty i żadna okoliczność, poza wymienionymi w pkt 1 – 5, nie może stanowić podstawy zwrotu tego podatku. Przedstawiana przez stronę trudna sytuacja finansowa i rodzinna nie mogła stanowić podstawy do zwrotu zapłaconego podatku.

W omawianej grupie spraw odżyło zagadnienie opodatkowania pewnego rodzaju czynności bądź podatkiem od czynności cywilnoprawnych, bądź podatkiem od towarów i usług. Wyłoniło się ono w prawomocnych wyrokach z dnia 23 kwietnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3131/06**, z dnia 21 września 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 501/07**, dotyczących nabycia za wynagrodzeniem – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, polegającej na profesjonalnym obrocie wierzytelnościami - wierzytelności własnych (z tytułu kredytów i pożyczek bankowych), w celu ich windykacji lub dalszej odsprzedaży. Składy orzekające w ww. sprawach uznały, że organy podatkowe dokonały błędnej interpretacji przepisów prawa materialnego, a w szczególności art. 2 pkt 4 u.p.c.c., art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym z 2004 r. oraz art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, choć prawidłowo przyjęły, że sprzedaż wierzytelności własnych, powstałych w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej, nie jest świadczeniem usług po stronie sprzedawcy i nie powstaje u niego z tego tytułu obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług.

Składy orzekające, odwołując się do treści art. 2 pkt 4 u.p.c.c., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym z 2004 r., stwierdziły, że status nabywcy ma znaczenie do zastosowania wyłączenia od u.p.c.c., gdyż objęcie obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług przynajmniej jednej ze stron czynności decyduje o wyłączeniu od opodatkowania u.p.c.c. Nabywanie wierzytelności składa się na złożoną usługę pośrednictwa finansowego, na którą składa się zarówno nabywanie wierzytelności, jak i ich windykacja, lub dalsza odsprzedaż. Jest zatem odpłatnym świadczeniem usług, objętym zakresem przedmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Sąd wyraził również przekonanie, że za przyjęciem ww. poglądu przemawia także dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych (por. wyrok NSA z dnia 12 maja 1995 r. o sygn. akt III SA 1125/94, LEX nr 24347, uchwałę NSA z dnia 19 maja 1997 r., sygn. akt FPS 4/97, ONSA 1997/3/107, uchwałę NSA z dnia 27 listopada

2000 r. o sygn. akt FPS 11/00, ONSA 2001/2/55). Pomimo że orzeczenia te wydano na gruncie ówczesnego stanu prawnego, przedstawiony w nich sposób rozumowania pozostaje trafny.

18.4. Opłata skarbową

Do zagadnień z tego zakresu odnosił się - jeden z wyroków WSA w Warszawie z 16 października 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1276/06**. Choć stan faktyczny sprawy powstał na gruncie starego stanu prawnego, tj. przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (t. j.: Dz. U. z 2004r. Nr 253, poz. 2532 ze zm., dalej zwanej u.o.p.), ale rozważania zawarte w ww. orzeczeniu zachowują swą aktualność, z uwagi na treść uzasadnienia i rozwiązania prawne przyjęte w ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.).

W orzeczeniu tym stwierdzono, że w przypadku ustanowienia przez małżonków, pozostających we wspólności ustawowej, jednego pełnomocnika - opłacie skarbowej podlegał będzie sporządzony dokument, stwierdzający ustanowienie pełnomocnika. Sąd zwrócił ponadto uwagę, że zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o opłacie skarbowej, obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., opłacie skarbowej - w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym - podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii - od każdego stosunku pełnomocnictwa (prokury). W przepisie tym ustawodawca przyjął rozwiązanie, które było prezentowane w dotychczasowej praktyce organów administracyjnych, ale do chwili wejścia w życie nowych przepisów nie miało oparcia w przepisach ustawy. Zdaniem Sądu, w sprawie sposobu liczenia opłaty skarbowej od dokumentu pełnomocnictwa wspólnego, w którym po stronie mocodawców występuje więcej niż jeden podmiot, którzy wspólnie ustanawiają jednego pełnomocnika, można odwołać się do sformułowanej w doktrynie prawa podatkowego, zaakceptowanej w orzecznictwie zasady, rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (in dubio pro tributario) lub co najmniej zakazującej rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść podatnika. Obowiązek podatkowy wynika z art. 4 § 2 Ordynacji podatkowej, który określa nie tylko kategorię podmiotów, na których ciąży obowiązek świadczenia, ale także zaistnienie okoliczności, z których wynika powstanie zobowiązania, określenie

jego wysokości, sposobu i terminu wykonania (podatkowy stan faktyczny). Dodatkowo, zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP, wszystkie elementy konstrukcyjne podatku muszą wynikać z aktu prawnego rangi ustawowej. Istnienie, bądź brak, obowiązku podatkowego nie może więc wynikać z interpretowania przepisów w sposób rozszerzający (por. wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r. sygn. I SA/Łd 48/01, M.Pod. 2002/7/37). Tym samym, Sąd uznał, że postanowienia wszelkich aktów prawnych nie mogą być uzupełniane, rozszerzane bądź modyfikowane w drodze wykładni, czy też interpretacji Ministerstwa Finansów lub też przyjęcia, że przy stosowaniu określonych przepisów istnieje przyjęta „praktyka urzędnicza”.

18.5. Podatek od nieruchomości

W ogólnym wpływie spraw, dotyczących omawianego zagadnienia przeważającą liczbę stanowiły orzeczenia, w których Sąd dostrzegał naruszenie przepisów procedury przed organami samorządu terytorialnego oraz Samorządowym Kolegium Odwoławczym.

Na gruncie podatku od nieruchomości w odniesieniu do zagadnień materialnoprawnych, na uwagę zasługują:

- wyrok z dnia 20 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3565/06**, w którym Sąd stwierdził, że niedopuszczalne jest ustalanie stawek podatkowych w drodze analogii. Żaden przepis prawa nie upoważnia organów podatkowych do stosowania definicji „gruntów związanych z działalnością gospodarczą”, zawartej w art. 5 ust. 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym w latach 2000-2002, w celu ustalenia znaczenia „budynków związanych z działalnością gospodarczą”. Zdaniem Sądu, ustalenie wysokości stawki podatkowej nie może być tłumaczone racjonalizmem ustawodawcy i logiką prawniczą. Przepisy art. 84 i 217 Konstytucji RP ustanawiają zasadę, zgodnie z którą wszelkie zdarzenia podlegające opodatkowaniu muszą być unormowane w ustawie podatkowej. Pozwala to na sformułowanie zasady nullum tributum sine lege. Tymczasem organy, chcąc usprawiedliwić ustalanie wysokości stawki podatkowej przez analogiczne stosowanie regulacji prawnych, zamiast wykazać racjonalizm ustawodawcy, wskazały raczej na jego brak i dlatego uznały za konieczne

uzupełnienie istniejących regulacji prawnych. Sąd uznał takie działania organów podatkowych za naruszające prawo;

- wyrok z dnia 11 czerwca 2007r. o **sygn. akt III SA/Wa 552/07**, w którym Sąd zajął się prawidłowością ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości: powierzchni użytkowej lokali oraz powierzchni „pomieszczeń przynależnych” (ogrodu zimowego i loggi), uznając, że ww. „pomieszczenia przynależne” do lokalu mieszkalnego podlegają podatkowi od nieruchomości, stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W uzasadnieniu wyjaśniono, że zgodnie z art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali (t. j.: Dz. U. z 2000r. Nr 80, poz. 903 ze zm.), do samodzielnego lokalu mieszkalnego mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal (w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane „pomieszczeniami przynależnymi”). Skoro „pomieszczenia przynależne” nie mieszczą się w obrębie lokalu mieszkalnego, ich powierzchnia nie jest wliczana do powierzchni użytkowej tego lokalu. Nie oznacza to, że powierzchnie „pomieszczeń przynależnych” nie wlicza się do powierzchni użytkowej budynku, w którym ten lokal się znajduje. Zgodnie bowiem z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.), całkowita powierzchnia użytkowa budynku obejmuje całą powierzchnię budynku z wyjątkiem: powierzchni elementów budowlanych (m.in. podpór, kolumn, filarów, szybów, kominów); powierzchni zajmowanych przez pomieszczenia techniczne instalacji ogólnobudowlanych; powierzchni komunikacji (np. klatki schodowe, dźwigi, przenośniki). Lokal mieszkalny, ogród zimowy, loggia stanowiły część budynku wielomieszkaniowego, którego powierzchnia użytkowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) Do powierzchni tej, stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., nie wlicza się jedynie grubości ścian oraz powierzchni klatek schodowych i szybów dźwigowych;

- wyrok z dnia 10 października 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 767/07**, z 2 października 2007 r., **sygn. akt III SA/Wa 1325/07**, z dnia 5 października 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1216/07**, z dnia 30 sierpnia 2007 r., **sygn. akt III SA/Wa 966/07**, z dnia 24 września 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 968/07**, w których odniesiono się m.in. do kwestii „względów technicznych”, w rozumieniu art. 1a ust. 1

pkt 3 u.p.o.l. Sąd wyjaśnił, że choć ww. pojęcie nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę w u.p.o.l., konsekwencją ich wystąpienia jest niemożliwość opodatkowania podatkiem od nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej nieruchomości, według stawki ustalonej uchwałą gminy, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. W wyrokach z dnia 5 października 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1216/07** oraz z dnia 10 października 2007r. o **sygn. akt III SA/Wa 767/07**, Sąd podkreślił, że do organów podatkowych, dysponujących szeregiem środków dowodowych (przesłuchanie strony, zeznania świadków, opinie biegłych), należy ustalenie i ocena, czy „względy techniczne” występują. W sprawach o **sygn. akt III SA/Wa 966/07**, **sygn. akt III SA/Wa 968/07** Sąd wyjaśnił, że wystąpienie „względów technicznych” nie zwalnia przedsiębiorców z obowiązku płacenia podatku od gruntów i budynków, według stawek dla budynków i gruntów tzw. pozostałych. Składy orzekające w ww. sprawach stwierdziły ponadto, że przejściowe niewykorzystywanie nieruchomości lub jej części służącej do wykonywania działalności gospodarczej, nie daje podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Przeprowadzenie remontów w budynkach nie oznacza pozbawienia tych budynków związku z działalnością gospodarczą w szerokim znaczeniu. Adaptacja budynków do prowadzenia zamierzonej w przyszłości działalności gospodarczej stanowi jeden z wyznaczników prowadzenia tejże działalności.

18.6. Opłata targowa

Wyroki WSA w Warszawie z: dnia 27 kwietnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 7/07** i dnia 19 września 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1022/07**, stanowiły kontynuację dotychczasowej linii orzeczniczej co do interpretacji art. 15 ust. 1 i 2 oraz art. 19 pkt 1 lit. a) i pkt 2 u.p.o.l. Stwierdzono w nich, podobnie jak w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2000r. **sygn. akt SA/Bk 407/00**, **POP 2001/4/118**, z dnia 25 października 2002 r., **sygn. akt III SA 680/02**, **Glosa 2003/3/4**, że opłata targowa nie może być pobierana w formie abonamentu,

którego wymiar jest oderwany od faktu prowadzenia przez podatnika sprzedaży na targowisku. Z treści art. 15 ust. 1 i art. 19 pkt 1 lit a. u.p.o.l. wynika, że opłata targowa powinna być pobierana w formie opłaty dziennej, która zgodnie treścią art. 15 ust. 1 u.p.o.l. powinna być pobierana za każdy dzień prowadzenia sprzedaży na targowisku.

18.7. Podatek od środków transportowych

W tej grupie zagadnień na uwagę zasługuje prawomocne orzeczenie WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3648/06**, odnoszące się do transportu kombinowanego oraz odnoszącego się do niego zwrotu podatku od środków transportowych (art. 11a u.p.o.l.) oraz zwolnienia z tego podatku, na mocy art. 12 ust. 4 u.p.o.l. W ww. wyroku Sąd zwrócił uwagę organów podatkowych na dwa zagadnienia: 1) potrzebę rozróżnienia ww. instytucji prawnych, 2) potrzebę rozpatrzenia wniosku strony, sformułowanego w sposób niejasny z punktu widzenia obydwu ww. przepisów, jeśli organy nie wzywały strony do sprecyzowania materialnoprawnej podstawy żądania.

18.8. Podatek od spadków i darowizn

W orzecznictwie z tego zakresu w WSA podtrzymano w sposób zasadniczy dotychczasowe poglądy co do zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 16 ust. 7 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. j.: Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm., dalej zwana „u.p.s.d.”). W trzech prawomocnych wyrokach: z dnia 3 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 845/07**, z dnia 24 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 87/07**, i z dnia 14 listopada 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 931/07**, konsekwentnie prezentowano stanowisko, że przepisy prawa podatkowego, dotyczące ulg i zwolnień, należy interpretować ściśle, gdyż zasadą jest powszechność opodatkowania. W dwóch z ww. spraw (o **sygn. akt III SA/Wa 845/07**, **sygn. akt III SA/Wa 931/07**) wyjaśniono ponadto, że „nabycie lokalu mieszkalnego”, o którym mowa w art. 16 ust. 7 i 8 u.p.s.d., nie może być rozumiane inaczej, niż uzyskanie własności lokalu, mimo iż u.p.s.d. nie definiuje tego pojęcia. Przeniesienie własności lokalu mieszkalnego wymaga zawarcia umowy w formie aktu notarialnego. Zarówno zawarcie umowy przedwstępnej, jak też dokonanie wpłat na poczet ceny, bez

wątpienia mogą prowadzić do nabycia własności lokalu, niemniej nie są z nim równoznaczne. Składy orzekające w ww. sprawach stwierdziły ponadto, że unormowanie zawarte w u.p.s.d. różni się od unormowania przyjętego w obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. przepisie art. 21 ust. 1 pkt 32 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.), ustanawiającym zwolnienie dochodu, uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości. Dla uzyskania ulgi z ww. art. 21 ust. 1 pkt 32 wystarczające było wydatkowanie w określonym terminie dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na wskazany w tym przepisie cel – m.in. na nabycie w kraju lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość, a zatem niezależnie od przeniesienia jego własności. O ile skorzystanie z ulgi w podatku dochodowym możliwe jest, gdy zawrze się umowę przedwstępną oraz dokona wpłat na poczet ceny (czyli przed podpisaniem umowy definitywnej - przenoszącej własność), o tyle skorzystanie z ulgi w podatku od spadków i darowizn wymaga nabycia (rozumianego jako uzyskanie własności) lokalu mieszkalnego w okresie w ustawie wskazanym. O ile ulga w podatku dochodowym ma na celu umożliwienie rozłożonego w czasie wydatkowania uzyskanego dochodu na tak zwane cele mieszkaniowe, o tyle celem ulgi w podatku od spadków i darowizn jest odciążenie finansowe osób obdarowanych, których potrzeby mieszkaniowe w zasadzie niezwłocznie zaspokoić zamieszkanie w otrzymanym w drodze darowizny mieszkaniu. Uznanie, iż wystarczające było zawarcie – w formie aktu notarialnego - umowy przedwstępnej, gwarantującej nabycie lokalu, nawet przez przymuszenie sprzedawcy wyrokiem sądu, oznaczałoby dokonanie rozszerzającej wykładni art. 16 ust. 7 u.p.s.d., jako że zawarcie takiej umowy nie wywołuje skutku w postaci przeniesienia własności lokalu mieszkalnego. W świetle art. 16 ust. 7 u.p.s.d. bez znaczenia jest okoliczność, czy nabycie lokalu następuje na rynku wtórnym, czy pierwotnym. Istotne jest, aby do nabycia tego doszło w określonym terminie. Dopiero nowelizacja art. 16 u.p.s.d., dokonana ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629), wprowadziła z dniem 1 stycznia 2007r., jako warunek zachowania ulgi, „przeznaczenie” środków uzyskanych ze sprzedaży na nabycie innego budynku lub lokalu mieszkalnego. Ustawodawca dopiero z tym dniem uwzględnił możliwość zachowania ulgi przez przeznaczenie środków na nabycie innych niż własność praw rzeczowych do lokalu

mieszkalnego. Dokonanie ww. zmian pośrednio potwierdza, iż przed ich wejściem w życie, warunkiem zachowania prawa do ulgi w podatku od spadków i darowizn było nabycie (uzyskanie własności) lokalu, co wymagało sporządzenia stosownej umowy w formie aktu notarialnego - w przypadku skarżącego miała to być umowa sprzedaży.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 24 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 87/07**, w odniesieniu do zagadnień prawa do ulgi, wynikającego z art. 16 ust. 7 u.p.s.d., stwierdził, że wprowadzając obowiązek dotrzymania określonego terminu dla zachowania ulgi, ustawodawca wymagał jedynie, aby nabycie nowego lokalu czy budynku nastąpiło nie później, niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia zbycia dotychczasowego. Zachowany będzie zatem ów termin także, gdy nabycie nowego lokalu nastąpiło wcześniej, niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia zbycia. W przypadku, gdy kwota uzyskana ze sprzedaży lokalu nabytego w drodze spadku w całości służy realizacji potrzeb mieszkaniowych spadkobiercy - nawet w ramach kontynuacji wcześniej rozpoczętej inwestycji budowlanej - brak jest podstaw do pozbawienia podatnika prawa do ulgi. Organ stosujący prawo nie może tworzyć dodatkowych warunków zastosowania ulgi, których brak w ustawie.

W zakresie podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn na uwagę zasługują dwa prawomocne orzeczenia WSA w Warszawie:

- wyrok z dnia 12 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2980/06**, w którym stwierdzono m.in., że przez wartość udziału we współwłasności, o której mowa w art. 7 ust. 6 u.p.s.d., należy rozumieć wielkość udziału, wyrażoną odpowiednim ułamkiem. W przypadku współwłasności nieruchomości, wartości udziału będzie odpowiadała stosowna wielkość nieruchomości, wyrażona w metrach, czy też innych jednostkach, określających powierzchnię nieruchomości. W wyniku nieodpłatnego zniesienia współwłasności nieruchomości obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn, ciążyący na nabywcy, powstanie tylko w przypadku nabycia nieruchomości większej od wartości udziału we współwłasności. Podstawę opodatkowania stanowić będzie wtedy wartość rynkowa części nieruchomości nabytej ponad udział w tej nieruchomości, przysługujący nabywcy przed zniesieniem współwłasności;

- wyrok z dnia 3 sierpnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 887/07**, w którym stwierdzono, że za ciężar spadku nie można uznać kosztu budowy nagrobka, gdyż nie został on poniesiony. W wyroku tym wyrażono również istotny pogląd z punktu

widzenia nowelizacji przepisów u.p.s.d., wprowadzonej od dnia 1 stycznia 2007 r. Zdaniem Sądu, znowelizowanych przepisów u.p.s.d. nie stosuje się do nabycia spadku, które nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2007r.

Analogiczne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku z dnia 13 listopada 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1589/07** w kwestii opodatkowania zachowku, twierdząc, że zmiany w u.p.s.d., dotyczące zwolnienia od podatku od spadków i darowizn osób najbliższych, mają zastosowanie do przypadków, w których nieodpłatne nabycie rzeczy i praw majątkowych nastąpiło po dniu 1 stycznia 2007 r. Przepis art. 4a u.p.s.d. nie ma zastosowania do nabycia majątku w drodze spadku przed dniem 1 stycznia 2007 r. Sąd w ww. wyroku zwrócił uwagę na potrzebę rozróżnienia pojęć obowiązku podatkowego (art. 6 u.p.s.d.) oraz nabycia spadku.

18.9. Inne opłaty

- za wydanie zezwolenia

Najistotniejszym zagadnieniem w tej kategorii spraw było wskazanie, przez składy orzekające Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, na okoliczność niezgodnego z prawem określenia opłat za wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie instalacji i napraw oraz sprawdzania urządzeń rejestrujących, stosowanych w transporcie drogowym – tachografów samochodowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22 stycznia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2216/06** uznał, że Prezes Głównego Urzędu Miar, wydając decyzje, jako organ pierwszej i drugiej instancji, nie zwrócił uwagi, że w ich wyniku doszło do obciążania podatnika opłatą na podstawie przepisu, który nie obowiązywał w chwili uzyskania przez stronę zezwolenia na wykonywanie ww. działalności gospodarczej. Sąd podkreślił, że strona uiściła opłatę za zezwolenie w prawidłowej wysokości, stosując obowiązujące w dniu udzielenia zezwolenia (tj. w dniu 17 czerwca 2005 r.) przepisy art. 24 ust. 2 pkt 5 i art. 24a ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. Prawo o miarach (t. j.: Dz. U. z 2004r. Nr 243, poz. 2441 ze zm., dalej powoływana jako p.m.) oraz § 9 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 października 2004 r. w sprawie opłat za czynności urzędowe wykonywane przez organy administracji miar i podległe im urzędy (Dz. U. Nr 229, poz. 2309 ze zm.).

W innych orzeczeniach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (por. wyroki z dnia 8 stycznia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2231/06**, z dnia 16 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2240/06**, z dnia 21 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 2562/06**, z dnia 30 maja 2007 r., o **sygn. akt III SA/Wa 3603/06**) zwracał uwagę, że przepis ustawy p.m. – art. 24 w ustępie 2 pkt 5 przewidywał, że opłaty pobierało się wyłącznie za udzielenie lub zmianę zezwolenia do wykonywania napraw lub instalacji przyrządów pomiarowych. Natomiast § 9 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia wykonawczego wprowadzał opłatę za udzielanie zezwolenia na wykonywanie napraw, instalacji oraz sprawdzania przyrządów pomiarowych, obok opłaty określonej w pkt 2, dotyczącej napraw i instalacji. Pozostawał więc w sprzeczności zarówno z ustawą p.m., jak i art. 217 Konstytucji RP. Nie powinien być zatem stosowany. Sąd, odwołując się do zasady wyrażonej w art. 120 O.p., stwierdził, że choć organy podatkowe zobowiązane były do zastosowania wszystkich przepisów ww. rozporządzenia, w kompetencjach sądu administracyjnego mieści się możliwość odmowy zastosowania przepisu o charakterze podustawowym z powodu jego niezgodności z ustawą czy też z Konstytucją (art. 178 ust. 1 Konstytucji RP), co potwierdzało, akceptowane powszechnie, stanowisko sądów administracyjnych (por. wyrok siedmiu sędziów NSA z dnia 16 stycznia 2006 r., **sygn. akt I OPS 4/05**, **ONSAiWSA 2006/2/39**, wyroki NSA z 24 czerwca 2004 r. o **sygn. akt FSK 177/04**, z dnia 10 stycznia 2006 r., **sygn. akt I FSK 402/05**, wyrok WSA z dnia 18 marca 2004r., **sygn. akt III SA/WA 1049/02**).

- na rzecz Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej

W wyżej wymienionej grupie spraw Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyraził jednolite stanowisko uznając, że racja leży po stronie organów podatkowych, które miały prawo odmówić stwierdzenia nadpłaty, skoro opłaty na rzecz Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej nie naruszały konstytucyjnego porządku prawnego. Składy orzekające (por. nieprawomocne wyroki WSA z dnia 26 marca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 15/07**, z dnia 4 kwietnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 17/07**, z dnia 22 maja 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 16/07**, z dnia 28 czerwca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 14/07**, z dnia 31 sierpnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 986/07**) wskazywały w wyżej wymienionym zakresie na poglądy

wyrażone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2006 r., sygn. akt K/12/06 (OTK-A 2006/9/120), z którego wynika, że wpłata, której obowiązek został nałożony na podmioty określone w ustawie o kinematografii, jest niewątpliwie daniną publiczną, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, natomiast nie odpowiada żadnej z postaci danin, o których mowa w art. 2 O.p., bowiem nie mieści się ani w definicji podatku, ani opłaty, ani niepodatkowego dochodu budżetu. Można określić ją jako szczególnego rodzaju daninę publiczną o charakterze celowym, przeznaczoną na finansowanie wskazanych w ustawie zadań. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu ww. wyroku stwierdził ponadto, że regulacja zawarta w art. 19 ustawy o kinematografii jest precyzyjna i nie pozostawia wątpliwości ani co do wysokości wpłaty, ani co do kręgu podmiotów nią obciążonych.

WSA w Warszawie w ww. orzeczeniach, odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji RP przez art. 19 ust. 1 ustawy o kinematografii, wyjaśnił, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowało się stanowisko, iż wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w konstytucyjnie uzasadnionych argumentach. Argumenty te muszą mieć m.in. charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy, wprowadzone zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium (por. wyrok TK z dnia 19 września 2006 r., sygn. K 7/05, OTK-A 2006/8/107). Ustawodawca, konstruując mechanizm finansowego wspierania twórczości filmowej, jednym z podstawowych jego elementów uczynił wpłaty na rzecz Instytutu Sztuki Filmowej od kręgu podmiotów, określonego w art. 19 ustawy o kinematografii. Wśród podmiotów tych, obok podmiotów prowadzących kina, znalazły się również, m.in.: podmioty prowadzące dystrybucję nośników z nagranyymi na nich filmami, nadawcy programów telewizyjnych, publiczny nadawca telewizyjny oraz operatorzy telewizji kablowych. Są to więc podmioty, które prowadzą działalność w zakresie związanym z kinematografią, w tym sensie, że świadczone przez nie usługi i tym samym uzyskiwane z tego tytułu przychody, wykazują określony związek z produktami kinematografii, tj. przede wszystkim filmami, które pośrednio lub bezpośrednio są przedmiotem ich oferty handlowej. Nie ma więc podstaw, aby stwierdzić, iż dobór

podmiotów, wskazanych w ww. art. 19, dokonany został w sposób przypadkowy, ustalony arbitralnie, bez istnienia ku temu jakichkolwiek racjonalnych podstaw, i aby nie pozostawał on w związku z celami ustawy o kinematografii.

18.10. Podatek od osób prawnych

W roku 2007 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zajmował się kwestią możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych przez podatnika z tytułu podatku od nieruchomości, opłat za użytkowanie wieczyste nieruchomości, na której podatnik wznosił środek trwały - budynek. Organy podatkowe prezentowały pogląd, według którego wydatki te nie mogły być zaliczane bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, gdyż zgodnie z treścią przepisu art. 16g ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j.: Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm., w dalszej części powoływanej jako u.p.d.o.p.), powinny być zaliczane do wartości początkowej środka trwałego, stanowiącej podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych. W uzasadnieniu nieprawomocnego wyroku z dnia 24 lipca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 783/07** Sąd stwierdził, że wydatek na zapłatę podatku od nieruchomości, na której podatnik prowadzi inwestycję w postaci budowy budynku, nie stanowi elementu składającego się na zdefiniowany w przepisie art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. koszt wytworzenia tego budynku i na podstawie art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym wydatek ten poniesiono.

W prawomocnym wyroku z dnia 5 października 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1157/07** Sąd rozstrzygnął kwestię możliwości zaliczenia opłat za użytkowanie wieczyste nieruchomości, na której prowadzona jest inwestycja w zakresie budowy budynku, mającego służyć podatnikowi do działalności gospodarczej. Sąd wskazał, że w art. 16g ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. ustawodawca stanowi, że za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-14, uważa się w razie wytworzenia we własnym zakresie, koszt wytworzenia. Zgodnie z treścią przepisu art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p., za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych

środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Zdaniem Sądu, przy kwalifikacji wydatku, jako wydatku, który z mocy przytoczonego przepisu należy zaliczać do kosztu wytworzenia środka trwałego, decydujące znaczenie ma użyty w tym przepisie zwrot „koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych”. Interpretując ten zwrot, należy mieć na względzie to, iż ustawodawca, wprowadzając do ustawy pojęcie środków trwałych w art. 16 ust. 1 pkt lit. b) u.p.d.o.p., postanowił, że wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, co do zasady, nie są zaliczane bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z treścią art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne), dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16 u.p.d.o.p. Treść tego przepisu wskazuje wprost, że odpisy amortyzacyjne wyrażają w jednostkach pieniężnych wartość środka trwałego, która ulega zużyciu w procesie jego wykorzystywania w celu prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu. Wartość ta została ustalona przez ustawodawcę w formie rocznych odpisów amortyzacyjnych, obliczanych według rocznych stawek amortyzacyjnych, zawartych w załączniku nr 1 do ustawy. Wynikające z przytoczonych przepisów powiązanie odpisów amortyzacyjnych z procesem zużywania środków trwałych w trakcie ich wykorzystywania do działalności podlegającej opodatkowaniu, zdaniem składu orzekającego w niniejszej sprawie, oznacza, że użyty w przepisie art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. zwrot „koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych” oznacza wydatki, które są ponoszone w wyniku podjęcia procesu wytwarzania środka trwałego. Ów ścisły związek tych wydatków z procesem inwestycyjnym skutkuje tym, że składają się one łącznie na wartość substancji wytwarzanego środka trwałego.

W wyroku z dnia 15 czerwca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 973/07** (wyrok nieprawomocny) Sąd stwierdził, że wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. zwolnienie od podatku ma zastosowanie do przychodów uzyskiwanych w wyniku wykorzystywania odpadów w działalności wytwórczej, a nie działalności usługowej.

W wyroku z dnia 15 lutego 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 3939/06** (wyrok prawomocny) Sąd stwierdził, że określone w przepisie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. b u.p.do.p. uprawnienie do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek), pomniejszonych o kwotę niespłaconych odsetek i równowartość rezerw na te kredyty (pożyczki), zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, nie przysługuje podmiotom, które prowadzą działalność gospodarczą na podstawie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t. j.: Dz. U. Nr 173, poz. 1807 ze zm.), w zakresie udzielania pożyczek na podstawie przepisów k.c. i ich działalność nie jest prowadzona na podstawie odrębnych ustaw, regulujących funkcjonowanie tych podmiotów jako instytucji finansowych uprawnionych do udzielania kredytów (pożyczek).

18.11. Podatek od towarów i usług

Wśród rozpoznanych w 2007 r. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie spraw podatkowych, najliczniejszą grupę stanowiły sprawy dotyczące podatku od towarów i usług. Poddane kontroli rozstrzygnięcia organów zapadały zarówno w postępowaniach wymiarowych, jak też w postępowaniach dotyczących udzielenia wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego. W większości spraw zaskarżone do Sądu akty administracyjne oparto na przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej: u.p.t.u.).

Spośród orzeczeń w zakresie podatku od towarów i usług na uwagę zasługuje wyrok w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 3885/06** z dnia 15 stycznia 2007 r., wydany w postępowaniu dotyczącym pisemnej interpretacji co do sposobu i zakresu zastosowania przepisów prawa podatkowego.

Kwestią sporną w przedmiotowej sprawie było opodatkowanie podatkiem od towarów i usług sprzedaży działek gruntu, należących do majątku prywatnego podatnika VAT w sytuacji, gdy transakcji takich dana osoba dokonywała co najmniej kilka.

W opinii organów podatkowych, dostawa gruntów podlega opodatkowaniu VAT w sytuacji, gdy sprzedawca prowadzi działalność gospodarczą z zamiarem wykonywania jej w sposób częstotliwy. Gdy osoba fizyczna sukcesywnie dokonuje

sprzedaży ze swego prywatnego majątku - w rozpoznawanej sprawie działek budowlanych - działanie takie należy uznać za działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., podlegającą opodatkowaniu VAT. Kryterium decydującym o uznaniu podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług jest wielokrotny, czyli handlowy charakter dokonywanej sprzedaży.

Sąd nie zgodził się z powyższym poglądem. Wskazał, że w art. 15 u.p.t.u. ustawodawca wyraźnie powiązał pojęcie „podatnika” z pojęciem „działalności gospodarczej”. Z kolei kryterium działalności gospodarczej wyklucza z grona podatników VAT osoby fizyczne nieprowadzące takiej działalności, nawet jeżeli dokonują czynności dostawy. Innymi słowy, wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego tylko wtedy, jeżeli została wykonana w ramach działalności gospodarczej.

Dalej Sąd zauważył, że z art. 15 ust. 2 u.p.t.u. nie wynika, iż wykonanie czynności w sposób jednorazowy, w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, skutkuje przekształceniem działalności danego podmiotu w działalność gospodarczą. Oznacza to, że nie można danego podmiotu uznać za podmiot prowadzący działalność gospodarczą tylko dlatego, że wykonał on daną czynność w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Zdaniem składu orzekającego, przepis art. 15 ust. 2 u.p.t.u. rozumieć należy w ten sposób, iż nie przestaje być działalnością gospodarczą określona działalność tylko dlatego, że czynność podlegająca opodatkowaniu wykonana została tylko jeden raz.

Nie jest również tak, że jakakolwiek czynność wykonana przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, w szczególności obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług nie powstaje w sytuacji, gdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą dokonuje czynności, która w sposób niewątpliwy odnosi się do majątku osobistego, który z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest związany. Nie jest bowiem działalnością handlową, zatem i gospodarczą, w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., sprzedaż majątku osobistego, który nie został nabyty w celu odprzedaży, lecz spożytkowania na potrzeby własne.

Podsumowując, Sąd zauważył, iż nie można uznać za poprawny poglądu, aby sprzedaż kilku lub więcej działek budowlanych, jeżeli tylko działki te stanowią majątek osobisty podatnika VAT i nie służą prowadzonej przez niego działalności

gospodarczej, skutkowała powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Jeżeli podatnik nie dokonał nabycia działek w celu ich dalszej odsprzedaży, ale nabył je w drodze darowizny, jako osoba fizyczna, w związku z czym, działki te stanowią jego majątek osobisty, uznać należało, iż ich sprzedaż nie podlega opodatkowaniu VAT.

Podkreślić należy, iż pogląd wyrażony w powyższym orzeczeniu został następnie potwierdzony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku siedmiu sędziów z dnia 29 października 2007 r. w sprawie I FPS 3/07.

W zakresie orzeczeń dotyczących podatku od towarów i usług na uwagę zasługuje również wyrok z dnia 2 sierpnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 1024/07**, w którym Sąd zajął się problematyką dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, potocznie zwanego sankcją VAT.

W opinii Sądu, dodatkowe zobowiązanie podatkowe może być ustalane w sytuacjach, gdy nieprawidłowe działanie podatnika prowadzi do uszczuplenia należności Skarbu Państwa. Jeżeli takiego uszczuplenia nie powoduje, ustalenie sankcji VAT jest niedopuszczalne.

W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o jakim mowa w art. 109 u.p.t.u., niezależnie od swojej nazwy i zamieszczenia regulujących je przepisów w ustawie dotyczącej konkretnego podatku, ma charakter sankcji naliczanej w związku z naruszeniem obowiązków w zakresie deklarowania zobowiązania podatkowego, kwot zwrotu różnicy podatku lub podatku naliczonego.

Przepisy o charakterze sankcyjnym muszą być stosowane ściśle, co sprowadza się do tego, że tylko w sytuacji, gdy określony stan faktyczny przewidziany został jako podlegający sankcji – możliwe jest sankcji tej zastosowanie. Pamiętać przy tym należy, że unormowanie dotyczące określonej sankcji stanowi swojego rodzaju całość, a zatem przy ocenie określonego stanu faktycznego uwzględnione być powinny wszystkie składające się nań przepisy. Tylko bowiem w takim przypadku możliwe jest prawidłowe ustalenie, czy dany stan faktyczny rzeczywiście objęty został tym unormowaniem.

Dalej Sąd wskazał, iż podatnikowi w niniejszej sprawie przysługiwało prawo do przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego na następny miesiąc. To, co rzeczywiście uczyniła skarżąca, sprowadza się do błędnego wykazania kwoty zwrotu

bezpośredniego, zamiast kwoty do przeniesienia na następny miesiąc. W tym tkwi istota wadliwości złożonej przez nią deklaracji.

Jest to więc stan faktyczny odmienny od przewidzianego w art. 109 ust. 5 u.p.t.u., który obejmuje sytuacje, kiedy dochodzi do zawyżenia przysługującej podatnikowi kwoty zwrotu. Skarżącej, co ustalono w toku kontroli, zwrot bezpośredni w ogóle nie przysługiwał.

W tym stanie rzeczy, kierując się założeniem racjonalności ustawodawcy, przyjąć należy, że ustawodawca miał również świadomość odrębności sytuacji, gdy podatnik wykazuje kwotę do zwrotu na rachunek bankowy, zamiast kwoty do przeniesienia. Zauważyć należy, iż jest to sytuacja analogiczna do objętej przepisem art. 109 ust. 8 pkt 1 u.p.t.u., podatnik powinien bowiem wykazać kwotę do przeniesienia (a nie kwotę do zwrotu) i nie jest możliwe ustalenie kwoty zawyżenia zwrotu, ponieważ ten nie przysługuje. Jednakże ustawodawca w przepisie tym nie uwzględnił takiej sytuacji. Nie ustanowił też dla niej odrębnego przepisu. Zdaniem Sądu, było to działanie celowe.

W art. 109 ust. 8 pkt 1 u.p.t.u. ustawodawca przewidział dodatkowy warunek ustalenia zobowiązania podatkowego, a mianowicie otrzymanie przez podatnika wykazanego w deklaracji zwrotu. Za racjonalne uznał więc ograniczenie przypadków, podlegających sankcji na podstawie tego przepisu, do tych, w których na skutek dokonanego na rzecz podatnika zwrotu, uszczuplone zostały należności budżetu. Ustanawiając tego rodzaju, nieprzewidziany w art. 109 ust. 5 u.p.t.u., warunek ustalenia dodatkowego zobowiązania, ustawodawca łagodniej traktuje podatników, których błąd nie wiązał się z zawyżeniem kwoty zwrotu, aczkolwiek skutkowało niewykazaniem zobowiązania podatkowego.

W stanie zaś faktycznym, jaki wystąpił w niniejszej sprawie, za miesiąc, w którym doszło do nieprawidłowości, zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstało i powstać nie mogło. Zdaniem Sądu, ustawodawca świadomie nie uznał za zasadne zaliczenia takiego stanu faktycznego do sytuacji skutkujących ustaleniem dodatkowego zobowiązania. Zważyć bowiem należało, uwzględniając treść art. 109 ust. 7 u.p.t.u., że ustalenie dodatkowego zobowiązania ogranicza się do przypadków, gdy nieprawidłowości w deklaracji powodują uszczerbek dla budżetu państwa.

W wyroku z dnia 5 lutego 2007 r. wydanym w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 2297/06**, Sąd zajął się kwestią zgodności z Konstytucją przepisu § 19 ust. 4

rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 971, dalej: rozporządzenie wykonawcze z 2004 r.).

W ocenie Sądu, postanowienia § 19 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego z 2004 r. nie mają upoważnienia ustawowego. Zgodnie zaś z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Ustanowienie przez Ministra Finansów przepisu § 19 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego z 2004 r. bez upoważnienia ustawowego narusza normę wynikającą ze zdania pierwszego wskazanego wyżej przepisu Konstytucji RP.

Na uwagę zasługuje również wyrok z dnia 19 stycznia 2007 r. wydany w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 2790/06**, w którym Sąd odniósł się do możliwości zwrotu – po zakończeniu działalności gospodarczej - podatku od towarów i usług na rachunek inny, niż ten prowadzony w związku z tą działalnością. Sąd stwierdził mianowicie, iż przepis art. 87 ust. 2 u.p.t.u. określa jedynie techniczny sposób przekazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym („na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu indentyfikacyjnym”) i nie stanowi materialnoprawnej podstawy do zwrotu. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziło do absurdalnej sytuacji, w której podatnik byłby zmuszony ponosić koszty utrzymania rachunku bankowego, związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, także po jej zakończeniu, jedynie z obawy, iż zamknięcie tego rachunku narazi go na utratę prawa do zwrotu różnicy podatku. W konsekwencji Sąd uznał, iż w sytuacji, gdy nastąpiło zakończenie prowadzenia działalności gospodarczej, zwrot podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 u.p.t.u., może nastąpić na inny rachunek bankowy, niż ten związany z działalnością.

18.12. Podatek akcyzowy

Zdecydowana większość spraw z zakresu podatku akcyzowego związana była z kwestią zwrotu tego podatku, pobranego w związku z wewnątrzspółnotowym nabyciem samochodu osobowego.

Skarżący w tego typu sprawach podnosili, iż pobieranie podatku akcyzowego w takiej sytuacji jest niezgodne z przepisami Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską, w szczególności z art. 23, art. 25 i art. 90 tego aktu prawnego.

Podstawą rozstrzygnięć podejmowanych przez Sąd w przedmiotowych sprawach było orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 stycznia 2007 r., C-313/05, w którym ETS stwierdził m.in., że artykuł 90 akapit pierwszy TWE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa rezydualną kwotę zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim, które nałożyło podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 87, poz. 825 ze zm.), ma takie skutki.

Orzekając w sprawach nadpłaty podatku akcyzowego, pobranego w związku z wewnątrzspółnotowym nabyciem samochodu osobowego, WSA w Warszawie uwzględnił powyższe orzeczenie ETS, w konsekwencji uchylając zaskarżone decyzje. I tak w wyroku z dnia 6 marca 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 254/07** Sąd wskazał, że podatek akcyzowy, uregulowany w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm., dalej: u.p.a.) jest częścią ogólnego, wewnętrznego systemu opodatkowania towarów i w związku z tym należy go poddawać ocenie z uwzględnieniem art. 90 TWE. Nakładanie podatków na samochody, również używane, przywożone z innych państw UE, nie jest, co do zasady, niezgodne z przepisami prawa wspólnotowego. Należy mieć jednakże na uwadze, że w Unii Europejskiej, czyli także w Polsce, zgodnie z postanowieniami art. 90 TWE, obowiązuje zakaz dyskryminacji podatkowej towarów podobnych, pochodzących z innych państw członkowskich. Towarami podobnymi, według utrwalonego orzecznictwa ETS są produkty, które w oczekiwaniu konsumentów posiadają analogiczne właściwości lub zaspakajają te same potrzeby. Na język

praktyki zasada ta przekłada się w ten sposób, że Państwa Członkowskie nie mogą nakładać na towary sprowadzane z innych państw UE pośrednich lub bezpośrednich podatków, które byłyby wyższe, niż nakładane na towary krajowe.

Z przepisów krajowych dotyczących opodatkowania podatkiem akcyzowym sprzedaży samochodów osobowych wynika, iż kwota podatku akcyzowego na wszystkie samochody osobowe, przywiezione lub wyprodukowane w Polsce, wynosi w roku produkcji lub w następującym po nim roku – 13,6% lub 3,1 % ceny samochodu nowego lub ceny odsprzedaży w zależności od pojemności silnika. W rezultacie wszystkie samochody, które zostały sprzedane jako nowe w roku ich wyprodukowania, jak też i w roku następującym po nim, są obciążone takim samym podatkiem akcyzowym niezależnie od tego czy zostały wyprodukowane w Polsce, czy też innym państwie UE. Również stawka podatku (13,6 % lub 3,1% ceny sprzedaży) od używanych samochodów przywożonych do Polski w ich roku produkcji lub w roku następującym po nim jest taka sama, jak stawka podatku zawarta w wartości porównywalnego samochodu (13,6% i 3,1% ceny sprzedaży), który został opodatkowany w Polsce jako nowy i następnie odsprzedany w Polsce jako używany.

Mając na względzie sposób opodatkowania samochodów do dwóch lat od daty ich produkcji, Sąd stwierdził, że opodatkowanie nowych lub używanych samochodów z innych państw członkowskich nie przewyższa obciążenia nałożonego na nowe lub używane samochody zarejestrowane w Polsce. W rezultacie tak skonstruowane opodatkowanie jest zgodne z art. 90 TWE, ponieważ opodatkowanie pojazdów pochodzących z innego państwa UE oraz aut krajowych jest takie samo.

Sytuacja przedstawia się jednak inaczej, jeżeli chodzi o samochody używane, sprzedawane po więcej niż dwóch latach kalendarzowych od daty ich produkcji. Stawka stosowana do używanych samochodów z innych państw członkowskich, obliczana zgodnie z wzorem, zawartym w § 7 ust. 2 rozporządzenia, wzrasta z wiekiem samochodu, tj. w każdym kolejnym roku kalendarzowym zwiększa się o 12%, dochodząc do 65% ceny pojazdu.

W pkt 38 wyroku Trybunał nałożył na sąd krajowy obowiązek zbadania, czy przedstawiony wyżej wzrost stawki dotyczy wyłącznie pojazdów używanych, pochodzących z innego Państwa Członkowskiego, niż Polska, oraz czy z kolei w przypadku pojazdów używanych, zarejestrowanych w Polsce, jako nowe, stawka

rezydualnego podatku akcyzowego, zawartego w wartości takiego pojazdu, pozostaje niezmienna.

Punktem wyjścia do odpowiedzi na to zagadnienie jest stwierdzenie, iż podatek akcyzowy od samochodów osobowych płaci się w Polsce tylko raz – przed pierwszą rejestracją. Zgodnie bowiem z art. 80 ust. 1 u.p.a. – akcyzie podlegają samochody osobowe niezarejestrowane na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Wartość rynkowa pojazdów samochodowych zmniejsza się z upływem czasu. Orzecznictwo Trybunału konsekwentnie twierdzi, iż jeśli podatek od pojazdu nowego jest równy pewnemu ułamkowi jego ceny, to rezydualny podatek zawarty w cenie późniejszej odsprzedaży, uwzględniającej deprecjację wartości pojazdu, jest równy temu samemu ułamkowi. Podatek taki staje się częścią składową wartości tego pojazdu, jednakże uwzględnia rzeczywiste obniżenie wartości pojazdu. Stanowi on jednak nadal po deprecjacji ten sam ułamek wartości pojazdu. W tej sytuacji należy odpowiedzieć na tak postawione pytanie, że wzrost stawki dotyczy pojazdów używanych, pochodzących z innego Państwa Członkowskiego, niż Polska, natomiast stawka rezydualnego podatku akcyzowego, ujętego w cenie używanego samochodu, zarejestrowanego w Polsce, jako nowy, w odniesieniu do tej ceny pozostaje stała, przy czym cena maleje wraz ze spadkiem wartości pojazdu na skutek jego używania. Oznacza to, że osoba kupująca używany pojazd na terytorium Polski nie płaci bezpośrednio podatku akcyzowego, związanego z rejestracją pojazdu, to jednak cena nabytego pojazdu zawiera już kwotę rezydualną tego podatku, przy czym cena pojazdu (stanowiąca podstawę opodatkowania) maleje wraz ze spadkiem wartości pojazdu.

Na uwagę zasługuje okoliczność, iż nie we wszystkich sprawach, dotyczących zwrotu podatku akcyzowego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu osobowego, tut. Sąd wydawał identyczne rozstrzygnięcia. W kilkunastu sprawach skargi zostały oddalone. Podstawą takich rozstrzygnięć był fakt, iż wniosek o stwierdzenie nadpłaty składany był w związku z wewnątrzspółnotowym nabyciem samochodu osobowego, dokonany przed upływem dwóch lat od jego produkcji. Dla przykładu można tu wskazać wyrok z dnia 19 czerwca 2007 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 683/07**, w którym Sąd zauważył, że w stosunku do takich pojazdów, polskie przepisy dotyczące podatku akcyzowego nie naruszały normy wynikającej z art. 90 TWE. Sprowadzający takie pojazdy uiszczali bowiem podatek według stawki

dotyczącej zarówno pojazdów nabywanych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, jak i pojazdów nabywanych i sprzedawanych w Polsce, tj. 13,6 %. W takiej sytuacji nie występował zatem przejaw jakiegokolwiek dyskryminacji, zwłaszcza że stawka podatku (3,1% lub 13,6% ceny sprzedaży) od używanych samochodów przywożonych do Polski w roku ich produkcji lub w roku następującym po nim, jest taka sama, jak ułamek odpowiadający rezydualnemu podatkowi w wysokości 3,1% lub 13,6% w wartości porównywalnego samochodu, który został opodatkowany akcyzą w Polsce, wówczas gdy był nowy.

18.13. Podatek dochodowy od osób fizycznych

- Orzeczenie WSA z dnia 25 czerwca 2007 r.o **sygn. akt III SA/Wa 259/07**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie rozstrzygał sprawy ze skarg Stron na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w W. w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2001 i 2002 r. Sprawa dotyczyła wykładni przepisów ustawy dotyczących ulgi związanej z budową lokali mieszkalnych na wynajem. Z akt spraw wynikało, że Skarżący zakupili w 1995 r. działkę budowlaną z zamiarem przeznaczenia jej pod budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w nim pięciu lokali mieszkalnych na wynajem i nabyli prawo do odliczenia od dochodu wydatków związanych z jego budową. Skarżący, w latach 1996 - 2001 na podstawie decyzji Burmistrza Gminy zezwalającej na budowę domu wielorodzinnego na ich działce, ponieśli wydatki na wybudowanie budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim pięciu mieszkań na wynajem i skorzystali z odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na te cele. Budynek został oddany do użytku w marcu 2001 r.

W 2001 roku Skarżący wynajęli przedmiotowe lokale, w których była prowadzona działalność gospodarcza. W oparciu o powyższe ustalenia faktyczne organy podatkowe uznały, że w związku z zawarciem umów na wynajem lokali, w których prowadzona była działalność gospodarcza, Skarżący zmienili przeznaczenie lokali mieszkalnych znajdujących się w wybudowanym budynku, przez co nie zachowali warunków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. oraz narazili się na konsekwencje określone w art. 26 ust. 10 wymienionej ustawy, który stanowi, że

jeżeli przed upływem dziesięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym otrzymano decyzję właściwego organu o pozwoleniu na użytkowanie budynku lub lokalu, w związku z budową którego dokonano odliczeń na podstawie ust. 1 pkt 8, dokonano zmiany przeznaczenia budynku lub lokalu mieszkalnego na użytkowy albo przeznaczono budynek lub lokal mieszkalny na potrzeby właściciela lub współwłaściciela, podatnik jest obowiązany wykazać w zeznaniu i doliczyć do dochodów roku podatkowego, w którym zaistniały te okoliczności, uprzednio odliczone kwoty w części przypadającej na ten budynek lub lokal. Kwoty doliczone do dochodu zwiększa się o 10% z każdy rok kalendarzowy brakujący do upływu okresu, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym.

Sąd w obszernym uzasadnieniu uznał, iż do sytuacji prawnej skarżących, którzy korzystali „z ulgi związanej z budową na wynajem” w latach 1995 – 2001, miały zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 1997 r. (art. 26 ust. 1 pkt 6 u.o.p.d.f. w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy). Z tego też względu, w ocenie Sądu, przy korzystaniu z „ulgi związanej z budową na wynajem” rozpoczętej w 1995 r., nie znajdowały zastosowania nowe warunki i ograniczenia związane ze sposobem realizacji powyższej ulgi podatkowej, wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych po 1 stycznia 1997 r.

- Orzeczenie WSA z dnia 22 sierpnia 2007 r. o **sygn. akt III SA/Wa 388/07**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie rozstrzygał sprawę ze skargi podatkowej na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. dotyczącą udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Strona przedstawiając we wniosku stan faktyczny wskazała, iż jest właścicielką własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, który zakupiła w 2002 r. za kwotę 41.000 zł. Aktualnie zamierza zamienić posiadane mieszkanie na mieszkanie kwaterunkowe o większej powierzchni. Z chwilą wyrażenia zgody przez urząd gminy zostanie podpisany akt notarialny przeniesienia własności jej lokalu, w zamian za zawarcie umowy najmu lokalu kwaterunkowego. Umowa nie będzie obejmowała żadnych rozliczeń finansowych między stronami. W związku z powyższym, strona wniosła o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy taka transakcja będzie podlegała opodatkowaniu. Zdaniem skarżącej, skoro własność Jej lokalu zostanie przeniesiona

nieodpłatnie w zamian za zawarcie umowy najmu, to pomimo iż nastąpi to przed upływem pięciu lat od dnia nabycia tego lokalu, czynność ta nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Sąd przyznał rację skarżącej, iż opisanej przez nią czynności przeniesienia własności lokalu mieszkalnego w zamian za zawarcie umowy najmu lokalu kwaterunkowego nie można zakwalifikować jako umowy zamiany. W ocenie Sądu, brak było bowiem ekwiwalentności świadczeń. Skarżąca w zamian za przeniesienie własności prawa do lokalu mieszkalnego nie uzyskała prawa własności żadnej rzeczy czy też prawa majątkowego. Strona jako zbywca nieruchomości wstępuje jedynie w stosunek obligacyjny, jakim jest najem lokalu mieszkalnego kwaterunkowego. Sąd uznał, iż bez znaczenia w sprawie pozostaje argumentacja organów, iż skoro opisana przez skarżącą transakcja nie została uregulowana w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 32 a u.p.d.o.f., przewidującym zwolnienie z opodatkowania wymienionych w nim przychodów z tytułu zamiany rzeczy i praw, to przyznanie stronie ulgi nie wynikającej z w/w przepisu, wykraczałoby poza granice kompetencji organów skarbowych. Nie można także zgodzić się, iż przedmiotowa czynność prawna jest czynnością odpłatną. W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż odpłatne zbycie to przeniesienie własności lub innych praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową. W przedstawionym w sprawie stanie faktycznym po stronie skarżącej nie nastąpi żadne przysporzenie majątkowe, nie nastąpi żadna zapłata odpowiadająca wartości przenoszonego prawa własności lokalu mieszkalnego.

- Wyrok WSA z dnia 18 września 2007 r.o **sygn. akt III SA/Wa 1133/07**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie rozstrzygał sprawę ze skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. dotyczącą udzielenie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. W przedmiotowej sprawie skarżący zwrócił się do organu podatkowego pierwszej instancji o udzielenie pisemnej interpretacji co do sposobu i zakresu zastosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych. We wniosku podniósł, że jest osobą samotnie wychowującą swoje dzieci. Wskazał także, że jest kawalerem pozostającym w konkubinacie z panną. Mają czwórkę wspólnych, małoletnich dzieci, mieszkają w tym samym mieszkaniu. Z przedstawionego w sprawie stanu faktycznego wynikało także, iż skarżący nie uzyskuje dochodów opodatkowanych w formie ryczałtu, dzieci nie osiągają żadnych

dochodów. Matka dzieci (konkubina wnioskodawcy) nie rozlicza się jako osoba samotnie wychowująca dzieci. Zdaniem skarżącego, spełnia on warunki do preferencyjnego opodatkowania, jako osoba samotnie wychowująca dzieci. W jego opinii, w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznym (t. j.: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., dalej: u.p.d.f.) ustawodawca przewidział preferencyjne opodatkowanie, żeby pomóc rodzinom posiadającym dzieci. Preferencje te dotyczą szczególnie związków konkubenckich, rodzin rozwiedzionych oraz rodzin, w których jedno z rodziców zostało pozbawione praw rodzicielskich. Bez znaczenia przy tym pozostaje to, gdzie zamieszkują rodzice. Wymagane jest jednak oświadczenie, że jeden z rodziców nie korzysta z tego przywileju.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a, uchylił zaskarżoną decyzję. Sąd uznał, iż ustawowa definicja osoby samotnie wychowującej dzieci zawarta w art. 6 ust. 5 u.p.d.f. nie odwołuje się w żadnym zakresie do tego, czy drugi rodzic żyje oraz gdzie mieszka. Nie odnosi się również do tego (z wyjątkiem małżeństw), czy tylko jedno z rodziców posiada władzę rodzicielską, czy też taką władzę dysponują obydwoje. W przypadku konkubinatu istotne jest zatem jedynie to, czy dana osoba jest jedną z osób wymienionych w art. 6 ust. 5 u.p.d.f. Sąd w rozpoznawanej sprawie stwierdził, że skarżący spełniał wymogi ustawowej definicji osoby samotnie wychowującej dzieci. Za pozbawione podstaw Sąd uznał odwoływanie się przez organy podatkowe do przepisów kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, w odniesieniu do wykonywania władzy rodzicielskiej oraz wynikających z niej uprawnień i obowiązków rodziców. Regulacje te nie mogą przesądzać o tym, czy Skarżący, w stanie faktycznym niniejszej sprawy, może zostać uznany za samotnie wychowującego dzieci, skoro definiuje to sama ustawa podatkowa, a do pojęcia władzy rodzicielskiej nawiązuje jedynie w odniesieniu do małżonków. W niniejszej sprawie Skarżący nie pozostaje natomiast w związku małżeńskim z matką dzieci. W konsekwencji to, czy władza rodzicielska przysługuje tylko jednemu czy też obojgu rodzicom, nie będącymi małżeństwem pozostaje bez wpływu na rozstrzygnięcie niniejszej sprawy. Powyższy pogląd znajduje m.in. potwierdzenie w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 21 grudnia 2004 r. I SA/Bd 599/04 (niepubl.), w którym sąd stwierdził m.in., iż stosując wykładnię systemową art. 6 ust. 5 u.p.d.f. nie można utożsamiać pojęć „wychowywania dziecka” lub „samotnego wychowywania dziecka” z konstrukcją prawną władzy rodzicielskiej,

chyba że ustawodawca wyraźnie to przewiduje, wiążąc pojęcie faktyczne „wychowywania” z pojęciem prawnym „władzy rodzicielskiej”, jak uczynił to w stosunku do małżonków w zdaniu drugim cyt. przepisu.

Wyrok z dnia 7 marca 2007 r. o **sygn. akt VIII SA/Wa 132/07** (6112) – orzeczenie prawomocne. W przedmiotowej sprawie istota sporu sprowadza się do wykładni art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f. na tle ustalonego przez organy podatkowe stanu faktycznego sprawy. Z dyspozycji tego przepisu wynika, że ze zwolnienia od podatku dochodowego korzystają diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, do wysokości określonej w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie delegacji wynikającej z art. 77⁵ § 2 Kodeksu pracy, tj. do wysokości określonej w przepisach rozporządzeń Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. Nr 236, poz. 1991 ze zm.) oraz na obszarze kraju (Dz. U. Nr 236, poz. 1990 ze zm.). Z uwagi na to, że przepisy prawa podatkowego nie zawierają definicji podróży służbowej, a przepisy wykonawcze, do których odsyła art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f. zostały wydane na podstawie delegacji wynikającej z art. 77⁵ § 2 Kodeksu pracy, w ramach wykładni systemowej sięgnąć należy do wykładni tego pojęcia wypracowanej na podstawie przepisów prawa pracy. W świetle art. 77⁵ § 1 Kodeksu pracy, pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy lub poza stałym miejscem pracy przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. Sąd podzielił wykładnię pojęcia „podróży służbowej” dokonaną przez Sąd Najwyższy w wyroku z 22 stycznia 2004 r. (sygn. akt I PK 298/03, OSNP 2004/23/399), zgodnie z którą czas pracy kierowcy pojazdu ciężarowego przeznaczony na wykonywanie – w terminie i w państwie określonym przez pracodawcę – zadań wymagających ponoszenia przez pracownika dodatkowych kosztów (wyżywienia lub noclegów), z natury rzeczy kwalifikuje się jako odbywanie pracowniczych zagranicznych podróży służbowych, które wymagają zrekompensowania przez pracodawcę uzasadnionych kosztów poniesionych przez pracownika. Podziela również stanowisko Sądu

Najwyższego wyrażone w wyroku z 15 lutego 2000 r. (sygn. akt I PKN 536/99, OSNP 2001/13/443), iż ryczałt w walucie obcej, który może być przyznany na pokrycie kosztów wyżywienia i innych drobnych wydatków, noclegów oraz przejazdów środkami komunikacji miejskiej w czasie zagranicznych podróży służbowych pracownika nie jest ekwiwalentem za pracę wykonywaną za granicą (art. 80 KP), przeto nie może być traktowany jako składnik pracowniczego wynagrodzenia za pracę. Sąd podziela również stanowisko wyrażone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, w powołanym przez skarżącego wyroku z dnia 27 września 2006 r., sygn. akt I SA/Ol 351/06 (dotychczas niepubl.), iż każdorazowe wykonywanie przez kierowcę samochodu ciężarowego zadań służbowych w kraju i za granicą, wymagających ponoszenia przez niego dodatkowych kosztów wyżywienia, noclegów i innych, stanowi podróż służbową, a diety i inne należności za czas takiej podróży służbowej pracownika wolne są od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f. Tym samym za niezasadne Sąd uznał stanowisko organów podatkowych, iż podróż służbowa musi stanowić wyjątek od codziennych obowiązków pracownika wynikających z zawartej z nim umowy o pracę. W związku z powyższym, jeżeli kierowca wykonujący polecenia służbowe pracodawcy w kraju i poza jego granicami, będzie ponosił dodatkowe koszty związane z przebywaniem poza miejscem siedziby pracodawcy, w tym dodatkowe koszty wyżywienia lub noclegów, to przysługująca mu dieta i inne należności za czas podróży służbowej, korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f._

Podkreślenia wymaga jednocześnie, że skarżący powoływał się w trakcie postępowania podatkowego na potwierdzające słuszność jego stanowiska poglądy, wyrażane zarówno w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie z zakresu prawa pracy. Organy podatkowe nie uznały jednak za zasadne odnieść się szczegółowo do wskazanego przez skarżącego orzeczenia Sądu Najwyższego (wyrok z 22 stycznia 2004 r., sygn. akt I PK 298/03, OSNP 2004/23/399), z którego to orzeczenia wynika wprost, iż wykonywanie przez kierowcę samochodu ciężarowego zadań służbowych za granicą, wymagających ponoszenia przez niego dodatkowych kosztów wyżywienia lub noclegów, stanowi podróż służbową. Diety stanowią natomiast ekwiwalent za

poniesione przez pracownika koszty podróży i nie mieszczą się w pojęciu wynagrodzenia za pracę. Korzystna dla skarżącego wykładnia art. 77⁵ § 1 Kodeksu pracy dokonana została również w przywołanym przez niego komentarzu do tej ustawy. Organy podatkowe postanowiły jednak dokonać we własnym zakresie niekorzystnej dla skarżącego wykładni pojęcia „podróży służbowej”, opierając się na bliżej nieokreślonym „aktualnym stanowisku Ministerstwa Finansów”. Odnosząc się do zarzutów postawionych przez skarżącego w odwołaniu od decyzji organu I instancji oraz przywołanego przez niego wyroku Sądu Najwyższego, organ odwoławczy stwierdził, że „orzeczenia Sądu nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, a wiążą jedynie w sprawie, w której zapadły”.

Zdaniem Sądu, w składzie orzekającym w rozpoznawanej sprawie, pogłębianiu zaufania do organów podatkowych nie służy ograniczenie się w uzasadnieniu decyzji podatkowej do stwierdzenia, że orzeczenie sądu powołane przez stronę w piśmie procesowym na poparcie jej tezy, nie wiąże organu podatkowego w sprawie rozpatrywanej. Jakkolwiek orzeczenia sądowe rzeczywiście wiążą organ podatkowy tylko w sprawie, w której zostały wydane, to jednak powoływanie ich w innej sprawie powoduje, że argumentacja sądu na temat wykładni konkretnego przepisu staje się argumentacją podatnika właśnie w sprawie rozpatrywanej. Jeżeli więc organ podatkowy nie podziela wspomnianej argumentacji, a oczywiście ma do tego prawo, powinien szczegółowo odnieść się do uzasadnienia wyroku sądowego i ustosunkować się do wyrażonych tam poglądów, wyjaśniając szczegółowo, dlaczego je odrzuca. Wiąże się to z regułą „uczciwego procesowania”, która według Naczelnego Sądu Administracyjnego oznacza powinność wyczerpującego odniesienia się do wszystkich wysuniętych przez odwołujący się podmiot zarzutów i żądań (zob. wyrok z 30 października 2001 r., sygn. akt III SA 1409/00, niepubl.; przywołany przez B. Gruszczyńskiego [w:] S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 471).

Jeżeli organy podatkowe decydują się na zmianę dotychczas prezentowanego, korzystnego dla podatnika stanowiska, to w celu realizacji art. 121 § 1 w związku z art. 191 i art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, obowiązane są dokonać kompleksowej wykładni mających zastosowanie w sprawie przepisów prawa materialnego.

Wyrok z dnia 28 lutego 2007 r. o **sygn. akt VIII SA/Wa 28/07** (6119) – orzeczenie prawomocne. Zasadniczo przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie jest interpretacja pojęcia „kwota nabycia”, użytego w art. 120 ust. 4 ustawy o VAT. Przepis art. 120 ust. 4 ustawy o VAT stanowi część regulacji dotyczącej szczególnych procedur w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków i przewiduje, że w przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie wymienionych towarów nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów odsprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszoną o kwotę podatku. Aby ustalić marżę, jako podstawę opodatkowania, należy najpierw dokonać ścisłego ustalenia wielkości, które tę marżę wyznaczają tj. określić całkowitą kwotę, którą ma zapłacić nabywca towaru oraz kwotę nabycia. Ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia kwoty nabycia. Zasadnie zatem organy podatkowe odwołały się w tym zakresie do definicji zawartej w VI Dyrektywie Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w *sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku* (Dz. U. UE L 77.145.1 ze zm.). Podatek od towarów i usług (podatek od wartości dodanej) jest bowiem jednym z dwóch podatków, który został nieomal w pełni zharmonizowany w Unii Europejskiej. Wskazana VI Dyrektywa służyć ma właśnie harmonizacji tego podatku we wszystkich państwach członkowskich. Polska od 1 maja 2004 r., związana jest postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia. Obowiązek dokonywania wykładni polskich przepisów w sposób zgodny z zasadami wynikającymi z prawa wspólnotowego /wykładnia pro wspólnotowa/ wynika także z art. 9 Konstytucji RP. Przepis art. 26a część B punkt 3 powołanej VI Dyrektywy - regulujący podstawę opodatkowania, przy zastosowaniu specjalnych zasad opodatkowania - w oficjalnym tłumaczeniu UKIE, ma następujące brzmienie: „podstawą opodatkowania przy dostawie towarów określonych w ust. 2 jest marża zysku uzyskanego przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika,

poniższa o kwotę podatku od wartości dodanej odnoszącą się do marży zysku. Ta marża zysku jest równa różnicy między ceną sprzedaży uzyskaną przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika a ceną ich kupna.

Dla celów powyższego przepisu stosuje się następujące definicje:

- cena sprzedaży oznacza całkowite świadczenie wzajemne uzyskane lub, które zostanie uzyskane przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika od kupca bądź osoby trzeciej, włączając w to bezpośrednio związane z tego rodzaju transakcją subsydia, podatki, cła, opłaty wyrównawcze oraz opłaty i koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika od kupca,
- cena kupna oznacza całkowite świadczenie wzajemne, odpowiednio do definicji w tiret pierwszym uzyskane lub, które zostanie uzyskane od podlegającego opodatkowaniu pośrednika przez jego dostawcę”.

A zatem pojęcie „całkowita kwota, którą ma zapłacić nabywca towaru” w rozumieniu art. 120 ust. 4 ustawy o VAT powinno być rozumiane, jak pojecie „ceny sprzedaży” w ujęciu art. 26 a VI Dyrektywy. Natomiast pojęcie „kwota nabycia” w rozumieniu art. 120 ust. 4 ustawy o VAT należy rozumieć w oparciu o definicję „ceny kupna” podaną w przepisie Dyrektywy (por. Leksykon VAT, J. Zubrzycki tom I, Oficyna Wydaw. Unimex, 2006 r. str. 864).

Przez kwotę nabycia w rozumieniu art. 120 ust. 4 ustawy o VAT należy więc rozumieć całkowite świadczenie wzajemne uzyskane lub, które zostanie uzyskane przez dostawcę towaru od kupującego pośrednika, włączając w to bezpośrednio związane z tego rodzaju transakcją – subsydia, podatki, cła, opłaty wyrównawcze oraz opłaty i koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia – uzyskane przez dostawcę towaru od podlegającego opodatkowaniu pośrednika (kupującego). Oznacza to, że tak rozumiana kwota (cena) nabycia towaru obejmuje również wszelkiego rodzaju, bezpośrednio związane z transakcją, w/w koszty dodatkowe – ale tylko wtedy, gdy kupujący towar pośrednik ponosi ciężar wszelkich tych opłat (podatków itd.) płacąc za nie dostawcy (sprzedawcy) towaru, co oznacza, że stanowią one składnik ceny należnej dostawcy (są wkalkulowanym w cenę elementem).