

## **10. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych.**

### **1. Podatek od towarów i usług**

Wśród rozpoznanych w 2008 r. w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym 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 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.).

#### *Zakres podmiotowy opodatkowania VAT*

W ramach spraw dotyczących zakresu podmiotowego opodatkowania VAT na uwagę zasługuje wyrok z dnia 9 kwietnia 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 2128/07** dotyczący statusu gminy oraz urzędu gminy jako podatnika tego podatku. Sąd stwierdził w nim, że w świetle przepisów regulujących ustrój gminy oraz przepisów o podatku od towarów i usług to gmina jest podatnikiem tego podatku. To zaś oznacza, że obciąża ją obowiązek zarejestrowania się w tym charakterze, o ile oczywiście ma ona zamiar dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu. Wójt, poprzez podlegający mu urząd gminy, obsługuje gminę, dotyczy to także spełniania przez gminę obowiązków podatnika podatku od towarów i usług. Jednakże wszelkie działania urzędu gminy w tym zakresie wynikają z faktu, iż do jego zadań należy w rezultacie obsługa gminy, a nie z faktu, iż jest on podatnikiem podatku od towarów i usług. W zakresie czynności, z tytułu których podatnikiem jest gmina, podatnikiem tym nie może być urząd gminy.

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 145/08**, Sąd nie zgodził się natomiast z poglądem, że podatnik VAT w zakresie wszystkich dokonywanych przez siebie czynności występuje w tym charakterze. Działa on w takiej roli jedynie w zakresie czynności związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Czynności, w których występuje jako osoba prywatna, a nie podmiot prowadzący działalność gospodarczą, pozostają poza zakresem regulacji ustawy o podatku od towarów i usług nawet jeżeli do co zasady objęte są przedmiotowym zakresem regulacji tej ustawy (tj. wykonywane w ramach działalności gospodarczej stanowiłyby dostawę towarów lub świadczenie usług).

W wyroku z dnia 22 września 2008 r., o **sygn. akt VIII SA/Wa 160/08** – orzeczenie prawomocne, istota sporu sprowadzała się do ustalenia, czy skarżący – były wspólnik spółki cywilnej był w rozumieniu art. 133 ustawy Ordynacja podatkowa stroną postępowania podatkowego, którego przedmiotem był wymiar podatku od towarów i usług wskazanej spółce i czy w związku z tym mógł konsekwentnie domagać się - na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej - wznowienia postępowania podatkowego prowadzonego w takiej sprawie bez jej udziału. W świetle przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w przypadkach, w których ustawa podatkowa przyznaje spółce cywilnej podmiotowość podatkową poprzez ustanowienie jej na gruncie tej ustawy podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem, stroną praw i obowiązków wynikających z tejże podmiotowości jest spółka cywilna, która jest odrębnym podmiotem gospodarczym i odrębnym od wspólników podatnikiem. Wobec tego spółka też winna być adresatem decyzji podatkowej. W przypadku rozwiązania (likwidacji) spółki cywilnej traci ona podmiotowość podatkowoprawną, co sprawia, iż z tym momentem traci ona również zdolność procesową do bycia stroną w postępowaniu podatkowym prowadzonym w oparciu o przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Gdy więc spółka cywilna przestała istnieć, to również przestała istnieć strona, mogąca występować w postępowaniu podatkowym dotyczącym określenia jej zobowiązań, a tym samym nie może być wszczęte ani toczyć się w stosunku do niej takie postępowanie i w konsekwencji nie może być wydana wobec tego podmiotu decyzja określająca jego zobowiązanie. Wskazać w tym miejscu trzeba, iż wspólnicy zlikwidowanej spółki cywilnej nie są jej następcami prawnymi, lecz - według przepisów ustawy Ordynacja podatkowa - zaliczani są do kręgu osób trzecich, których odpowiedzialność jest uregulowana w Rozdziale 15. W przypadku więc rozwiązania spółki cywilnej wspólnicy za jej zobowiązania odpowiadają w szczególnym trybie, przewidzianym w przepisie art. 115 Ordynacji podatkowej.

#### *Zakres przedmiotowy opodatkowania VAT*

Spośród orzeczeń dotyczących przedmiotowego zakresu opodatkowania VAT należy zwrócić uwagę na wyrok z dnia 7 lutego 2008 r. w sprawie **III SA/Wa 934/07**, w którym Sąd zajął się problematyką wyłączenia spod działania ustawy o podatku od towarów i usług transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Sąd stwierdził m.in., iż „transakcją zbycia”, o której mowa w art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług jest każda czynność skutkująca, w świetle obowiązujących przepisów, przeniesieniem własności przedsiębiorstwa. Dodał także – odnosząc się do stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy - że podział spółki przez wydzielenie na

podstawie art. 529 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.) powoduje przeniesienie prawa własności wydzielonej części majątku i jako taki jest transakcją zbycia w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Najważniejszą jednak tezą powyższego orzeczenia jest stwierdzenie, iż użyte w art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie „przedsiębiorstwo” obejmuje każdy zespół składników materialnych i niematerialnych służących do realizacji określonych zadań gospodarczych, bez względu na to, czy obejmuje on całość, czy jedynie część majątku określonego podmiotu. Jednocześnie brak jest podstaw do uczynienia z wymogu samodzielnego sporządzania bilansu okoliczności decydującej o możliwości zastosowania ww. przepisu.

W innym wyroku z dnia 18 lipca 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 464/08** Sąd odniósł się natomiast do kwestii opodatkowania VAT usług roamingu międzynarodowego, świadczonych przez operatorów sieci komórkowych. Podstawą prawną orzeczenia były przepisy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Strona Skarżąca – operator sieci komórkowej – obciążała swoich abonentów należnością składającą się z dwóch kwot: kwoty stanowiącej wartość usług wykonywanych przez operatora zagranicznego, która była następnie pokrywana przez Skarżącą oraz prowizji stanowiącej 15% ww. kwoty. Opodatkowała jedynie naliczoną przez siebie 15% marżę uznając, że kwota stanowiąca koszt połączenia zagranicznego operatora jest należnością za usługę świadczoną przez operatora zagranicznego, a nie przez Skarżącą. Uznawała, że nie wykonuje usługi świadczenia telekomunikacyjnego, a jest jedynie pośrednikiem przy nabywaniu takich usług przez abonenta od operatora zagranicznego.

Sąd nie podzielił poglądu Skarżącej uznając, iż całość należności, którymi obciążano abonentów powinna podlegać opodatkowaniu VAT. W ocenie Sądu treść umów roamingowych wskazuje, iż wszystkie podmioty – operator zagraniczny, operator krajowy oraz abonent – są niezbędne dla zaistnienia usługi roamingu. Gdyby abonent nie był połączony z operatorem krajowym umową „abonencką” w istocie nie mógłby korzystać z roamingu, co więcej nie mogłoby w ogóle dojść do wykonania takiej usługi. Z uwagi właśnie na ten szczególny związek pomiędzy podmiotami nie można traktować usługi roamingu jako wykonywanej tylko przez operatora zagranicznego. Roli operatora krajowego nie można natomiast ograniczać do roli pośrednika pomiędzy abonentem a operatorem zagranicznym.

Sąd stwierdził też, że z punktu widzenia abonenta usługodawcą jest operator krajowy, to on zapewnia pakiet usług telekomunikacyjnych, który pozwala na

wykonywanie połączeń telefonicznych w kraju i zagranicą. Skoro zatem świadczenia operatora krajowego nie można oceniać w oderwaniu od świadczonych przez niego abonentowi usług telekomunikacyjnych, a roaming ze swej istoty nie może stanowić odrębnej usługi detalicznej stwierdzić należy, że jest to usługa telekomunikacyjna oferowana i świadczona przez operatora krajowego. Wykazana więc na fakturze kwota wynagrodzenia za usługę roamingu stanowi należność operatora krajowego z tytułu wykonywanej przez niego usługi i winna być opodatkowana 22% stawką VAT. Fakt, że na pewnym etapie usługa ta jest realizowana przez inny podmiot (operatora zagranicznego), dla finalnej kwalifikacji usługi roamingu nie ma znaczenia.

W wyroku z dnia 30 maja 2008 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 250/08** Sąd dokonał analizy pojęcia usługi kompleksowej, która z uwagi na swój charakter powinna być potraktowana z punktu widzenia VAT jako jedna transakcja. Sąd wyjaśnił, że o usłudze takiej można mówić wtedy, gdy świadczona jest przez jeden podmiot będący usługodawcą, który w ramach umowy z klientem wykonuje na jego rzecz szereg czynności. Wówczas, jeżeli w ramach tych czynności można wyróżnić kilka rodzajów usług, przy czym, jedna z nich jest usługą zasadniczą, reszta świadczeń powinna dzielić los podatkowy usługi głównej. Sąd powołał się przy tym na wyrok ETS w sprawie C-349/96 Card Protection Plan, w której firma finansowa dostarczająca klientom usługi korzystania z kart kredytowych umożliwiała im również skorzystanie z ubezpieczenia na wypadek utraty tych kart. W stanie faktycznym sprawy zawisłej przed ETS występował więc jeden usługodawca i jeden klient, na rzecz którego świadczone były usługa główna i usługi pomocnicze.

#### *Prawo do odliczenia podatku naliczonego*

W wyrokach z dnia 11 lutego 2008 r. wydanych w sprawach o **sygn. akt III SA/Wa 1024/07 oraz III SA/Wa 1025/07** Sąd odniósł się do kwestii zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych zarówno z wykonywaniem czynności opodatkowanych VAT jak też czynności niepodlegających przepisom ustawy o podatku od towarów i usług.

W pierwszym z powołanych orzeczeń stwierdził w szczególności, że czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT nie powinny być uwzględniane w mianowniku współczynnika stosowanego do proporcjonalnego rozliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 90 ustawy o podatku od towarów i usług. Czynności pozostające poza zakresem ustawy o podatku od towarów i usług (których ustawa w ogóle nie reguluje) nie mogą wpływać na rozstrzygnięcie co do prawa odliczenia podatku. Wniosek taki Sąd wyprowadził zarówno z zasady neutralności VAT jak też z utrwalonej linii interpretacyjnej art. 19 VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji

przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC, 13 czerwca 1977 r., L 145) ukształtowanej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

W drugiej ze spraw Sąd stwierdził natomiast, że w sytuacji, gdy podatek naliczony związany jest zarówno z czynnościami opodatkowanymi (jednakże nie zwolnionymi z podatku) oraz z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT i nie jest możliwe odrębne przyporządkowanie kwot tego podatku do poszczególnych z powyższych typów działalności, podatek taki podlega odliczeniu w całości. Nie znajdują w takiej sytuacji zastosowania przepisy dotyczące proporcjonalnego odliczenia podatku określone w art. 90 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na uwagę zasługuje także wyrok z dnia 14 października 2008 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 467/08**, w którym Sąd wskazał, na sposób obliczania proporcji określonej w art. 90 ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług stosowanej do częściowego odliczenia podatku naliczonego. Stwierdził, iż proporcja ta nie może być obliczana na podstawie kryterium powierzchni (nieruchomości) związanej z czynnościami w stosunku, do których przysługuje podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności w stosunku do których takie prawo nie przysługuje. Taki sposób obliczania proporcji nie został bowiem przewidziany przez ustawodawcę.

W zakresie spraw, w których Sąd rozstrzygał kwestie związane z prawem do odliczenia podatku naliczonego na uwagę zasługuje ponadto wyrok z dnia 30 kwietnia 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 173/08**. Sąd odniósł się w nim do ograniczenia tego prawa ustanowionego w art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego. Sąd wskazał, że przepis ten jest sprzeczny z przepisami prawa wspólnotowego (art. 17 ust. 6 Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku oraz art. 168 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11 grudnia 2006 r.) jak też z obowiązującymi w prawie wspólnotowym zasadami neutralności oraz proporcjonalności VAT.

W wyroku z dnia 14 maja 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 152/08** Sąd – dokonując wykładni art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług – stwierdził natomiast, że wydatki na nabycie towarów i usług niezaliczane do kosztów uzyskania przychodów z powodu przekroczenia limitów określonych w ustawach o podatkach dochodowych dają prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli wydatki te mogłyby zostać hipotetycznie zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

#### *Zwolnienia z podatku*

W wyroku z dnia 20 maja 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 364/08** Sąd ustosunkował się do kwestii zgodności z prawem wspólnotowym zwolnienia z VAT czynności wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego (aportu). Wskazał, że zwolnienie z VAT czynności aportu wnoszonego do spółki prawa handlowego lub cywilnego przewidziane w § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 ze zm.) nie znajduje podstawy ani w tytule IX Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ani też w brzmieniu art. 19 tej Dyrektywy. Jako takie jest więc sprzeczne z prawem wspólnotowym.

Skutkiem uznania, iż przepisy prawa wspólnotowego nie przewidują generalnego zwolnienia dla czynności aportu jest konkluzja, iż co do zasady czynność taka jest opodatkowana. Sąd stwierdził ponadto, iż pomimo tego, że przepisy polskie wprowadzają zwolnienie z VAT dla czynności aportu, z uwagi na to, że na gruncie przepisów Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej czynności te podlegają opodatkowaniu, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług związanych z wniesieniem aportu. Dodał także, że podatnicy, którzy zastosują się do wiążącego ich przepisu prawa krajowego, tj. § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i potraktują czynność wniesienia aportu jako zwolnioną z VAT w konsekwencji czego nie odprowadzą należnego podatku, nie będą mogli być zobowiązani do opodatkowania tej czynności z uwagi na odpowiednie przepisy prawa wspólnotowego.

Podobny do powyższego pogląd odnośnie niezgodności zwolnienia z VAT czynności wniesienia aportu z przepisami prawa wspólnotowego został wyrażony w wyroku z dnia 15 lipca 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 183/08**. W orzeczeniu tym Sąd wskazał jednocześnie, iż w sytuacji, gdy przedmiotem aportu będzie zorganizowana

część przedsiębiorstwa, transakcja taka w ogóle nie będzie podlegała przepisom ustawy o podatku od towarów i usług na mocy art. 6 pkt 1 tej ustawy. Przepis ustawy ma bowiem pierwszeństwo przed przepisem rozporządzenia, w którym ustanowiono zwolnienie.

W wyroku z dnia 28 października 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 1071/08** Sąd dokonał wykładni przepisu art. 43 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług dotyczącego zwolnienia z VAT świadczenia usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostawy protez dentystycznych lub sztucznych zębów przez dentystów oraz techników dentystycznych. Odniósł się przede wszystkim do zakresu podmiotowego powyższego zwolnienia uznając, że mogą z niego skorzystać jedynie osoby fizyczne. Sąd wskazał, że zastosowanie powyższego zwolnienia wymaga spełnienia elementów przedmiotowych (dostawa protez dentystycznych lub sztucznych zębów, świadczenie usług techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu) jak też elementów podmiotowych (wyraźnie wskazuje na to sformułowanie: „przez techników dentystycznych” oraz „przez dentystów oraz techników dentystycznych”). Brak spełnienia któregośkolwiek z warunków oznacza, iż dany podmiot nie korzysta ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług i jego działalność jest opodatkowana.

Sąd powołał się na wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-401/05 oraz stwierdził, iż uwzględniając wnioski wypływające z zaprezentowanego wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ścisła interpretacja brzmienia art. 43 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług nakazuje zastosować określone w tym przepisie zwolnienie z VAT wyłącznie do działalności osób fizycznych, posiadających tytuł zawodowy dentysty lub technika dentystycznego. Tylko bowiem osoby fizyczne mogą wykonywać zawód dentysty lub technika dentystycznego, w ramach tego zawodu świadcząc usługi lub dokonując dostaw protez dentystycznych lub sztucznych zębów. Możliwości takiej nie mają natomiast osoby prawne i to niezależnie od tego czy zatrudniają dentystów lub techników dentystycznych czy też nie. Osoby prawnej (np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) nie można uznać za dentystę lub technika dentystycznego. To natomiast wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług.

#### *Obliczanie terminu zwrotu różnicy podatku*

W wyroku z dnia 26 lutego 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 2180/07** Sąd stwierdził, że dniem złożenia deklaracji VAT-7, w rozumieniu art. 87 ust. 3 ustawy o

podatku od towarów i usług, od którego biegnie 180-dniowy termin zwrotu różnicy podatku jest dzień faktycznego wpływu deklaracji do urzędu skarbowego, nie zaś data nadania przesyłki pocztowej ją zawierającej w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego.

#### *Kasy rejestrujące*

Na uwagę zasługuje ponadto wyrok z dnia 12 sierpnia 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 214/08** dotyczący ustanowionego w art. 111 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług prawa podatnika do odliczenia od podatku należnego kwoty wydatkowanej na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu za pomocą tych kas (50% ceny kasy nie więcej niż 2500 zł).

Powyższy wyrok zapadł w sprawie dotyczącej udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. We wniosku o interpretację podatnik wskazał, iż do 30 czerwca 2007 r. korzystał ze zwolnienia podmiotowego w zakresie stosowania kas fiskalnych określonego w § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2006 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. Nr 51, poz. 375 ze zm.). Jednocześnie część prowadzonej przez niego sprzedaży objęta była przed tym dniem obowiązkiem ewidencjonowania obrotu z użyciem kas rejestrujących. Na potrzeby tej części sprzedaży podatnik zakupił odpowiednią ilość kas i odliczył część kosztów ich zakupu (na podstawie art. 111 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług). W momencie utraty prawa do zwolnienia podmiotowego w zakresie stosowania kas fiskalnych podatnik będzie zobowiązany do zakupu kolejnych kas w celu ewidencjonowania pozostałej części prowadzonej sprzedaży. Jego zdaniem w przypadku zakupu kolejnych kas fiskalnych (w momencie powstania obowiązku ewidencjonowania pozostałej części sprzedaży) będzie on w dalszym ciągu uprawniony do skorzystania z prawa do odliczenia części kosztów zakupu nowych kas.

Sąd nie podzielił poglądu podatnika. Wskazał, że odliczenie kwoty wydatkowanej na zakup każdej z kas rejestrujących przysługuje tylko w stosunku do kas zgłoszonych na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania. Oznacza to, że kolejne kasy nabywane po dniu powstania obowiązku ewidencjonowania nie będą objęte prawem do odliczenia. W przepisach prawa nie przewidziano – u danego podatnika – kilku terminów rozpoczęcia ewidencjonowania za pomocą kas, podobnie jak nie przewidziano możliwości rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu tylko niektórymi towarami, z konsekwencjami tylko dla odliczenia kwoty zakupu kas, używanych tylko przy tych produktach.

#### *Faktury VAT*



W sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 108/08** zakończonej wyrokiem z dnia 13 marca 2008 r. Sąd rozważał kwestię, czy w przypadku wystawiania faktur na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej możliwe jest przechowywanie tych faktur w systemie księgowym, w którym zostały wystawione (w formie elektronicznej) a nie w wersji materialnej (papierowej). Sąd stwierdził, że wykładnia językowa i systemowa przepisów rozporządzeń dotyczących podatku od towarów i usług w zestawieniu z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług oraz Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej pozwala na uznanie, iż wystawione przez sprzedawcę faktury (dokumenty) w formie materialnej (papierowej) tj. oryginały, kopie faktur, faktury korygujące a także duplikaty tych dokumentów - podatnicy są obowiązani przechowywać w oryginalnej postaci, czyli w postaci kopii oryginału w takiej samej formie w jakiej zostały one wystawione. Nie jest zatem dopuszczalne aby kopię faktury wystawionej w formie papierowej przechowywać w formie elektronicznej w systemie komputerowym.

W wyroku z dnia 3 września 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 637/08** Sąd odniósł się natomiast do sposobu uwzględniania w dokumentacji VAT faktur korygujących zwiększających kwotę podatku należnego. Wskazał, że sposób rozliczenia wystawionych przez sprzedawcę faktur korygujących, w sytuacji gdy korekta powoduje podwyższenie podatku należnego, uzależniony jest od przyczyn, które spowodowały konieczność wystawienia danej faktury.

Faktura korygująca podwyższająca podatek należny w stosunku do faktury pierwotnej może być wystawiona w celu naprawienia błędu, który spowodował zaniżenie kwoty podatku wykazanego w pierwotnej fakturze (np. niewłaściwa stawka podatku, błąd rachunkowy, zaniżenie wartości sprzedaży), lub z powodu innych przyczyn określonych w § 17 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, 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 95, poz. 798), np. podwyższenia ceny sprzedaży. Ewidentna pomyłka, zaistniała w momencie wystawienia faktury, zniekształca faktyczną wartość transakcji w momencie jej dokumentowania. Oczywista jest zatem konieczność ujęcia korekty wstecz, tak, aby rozliczenie VAT zostało doprowadzone do postaci, jaką powinno mieć pierwotnie, gdyby do błędu nie doszło. W pierwszym przypadku, który powoduje zaniżenie zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy w wyniku wykazania zbyt małego podatku należnego, sprzedawca poprawiając swój błąd poprzez wystawienie faktury korygującej, winien rozliczyć tą fakturę korygującą tak

jak fakturę pierwotną. W drugim zaś przypadku, gdy faktura korygująca wystawiana jest zasadniczo z powodu okoliczności, które zaistniały po dokonaniu pierwotnej sprzedaży, rozlicza się ją na bieżąco i ujmuje w rejestrze sprzedaży w dacie jej wystawienia oraz w deklaracji VAT-7 za bieżący okres rozliczeniowy. W przypadku korekt zwiększających sprzedaż, wynikających z przesłanek zaistniałych już w momencie wystawienia pierwotnej faktury przyjmuje się, że faktura korygująca powinna zostać ujęta w okresie rozliczeniowym, w którym została wykazana faktura korygowana. W przypadku transakcji błędne określenie kwoty należnej z tytułu dokonanej sprzedaży, czy też nieprawidłowości w pozostałych elementach faktury mających wpływ na wysokość podatku należnego, prowadzą bowiem zasadniczo do zaniżenia zobowiązania podatkowego. Natomiast gdy korekta jest wynikiem wydarzeń, które miały miejsce po dokonaniu dostawy (np. uzgodnione zostało podwyższenie ceny jednostkowej), faktura korygująca powinna zostać ujęta w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona (tj. w okresie, w którym zaszły przesłanki do korekty obrotu).

## **2. Podatek dochodowy od osób prawnych**

W tej kategorii spraw Sąd rozstrzygał zagadnienia przychodów podatkowych oraz kwalifikacji wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Zajmował się również innymi elementami konstrukcyjnymi podatku dochodowego od osób prawnych rozstrzygając sprawy w przedmiocie ulg i zwolnień podatkowych. Kontroli Sądu zostały poddane rozstrzygnięcia wydane w postępowaniach wymiarowych oraz postępowaniach wszczętych wnioskiem o udzielenie wiążącej interpretacji przepisów podatkowych.

Wyrokiem wydanym w dniu 18 czerwca 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 665/08**, Sąd uchylił interpretację podatkową, w której Minister Finansów uznał, że ustanowienie hipoteki i zaciągnięcie zobowiązania wekslowego przez wspólników spółki na zabezpieczenie zaciągniętego przez spółkę kredytu, stanowi dla tej spółki nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.). Odnosząc się do przedstawionego we wniosku o interpretację stanu faktycznego Sąd stwierdził, że bank, udzielając spółce kredytu, zawarł umowę poręczenia z jej wspólnikami. Dzięki zawartej umowie poręczenia spłatę kredytu zabezpieczono ustanowieniem hipoteki na nieruchomości i zaciągnięciem zobowiązania wekslowego przez wspólników, co oznaczało, że prawa do

nieruchomości z hipoteki kaucyjnej oraz egzekucję z majątku poręczającego, a więc prawo do pieniędzy, otrzymał bank. Umowa poręczenia została zawarta pomiędzy bankiem i osobami fizycznymi, którzy poręczyli za działania lub zaniechania korzystającej z kredytu spółki i dlatego umowa ta pozostała obojętna dla przychodów tej spółki. W opinii Sądu poręczenie majątkowe nie należy do kategorii nieodpłatnych świadczeń. Skutki umowy poręczenia zawartej pomiędzy udzielającym kredyt bankiem, a osobą zainteresowaną otrzymaniem kredytu przez osobę trzecią, nie może być rozpatrywana na gruncie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis ten traktuje o przychodzie w postaci praw dla spółki, w rozpoznawanej sprawie przychód praw nastąpił na rzecz kredytującego banku.

W wyrokach z dnia 17 czerwca 2008 r. **sygn. akt III SA/Wa 24/08** oraz 8 sierpnia 2008 roku, **sygn. akt III SA/Wa 221/08** Sąd rozstrzygnął kwestię rozliczania w czasie kosztów uzyskania przychodów, powstałych z tytułu uiszczonej, wstępnej opłaty leasingowej (inaczej: czynsz inicjalny, opłata przygotowawcza, rata przygotowawcza, opłata wstępna).

W powołanych orzeczeniach Sąd uchylając interpretacje wydane przez Ministra Finansów stwierdził, iż firmy, które korzystają z leasingowanego majątku mogą zaliczyć opłatę wstępną do kosztów uzyskania przychodów już w momencie jej poniesienia i nie muszą jej rozliczać aż do końca umowy leasingu. Wstępna opłata leasingowa ma charakter opłaty samoistnej, nieprzypisanej do poszczególnych rat leasingowych. Jej poniesienie jest warunkiem koniecznym do realizacji umowy leasingu, a więc nie można uznać, iż dotyczy ona okresu, na jaki umowa została zawarta. Na płaszczyźnie podatkowej powinna zostać zaliczona do kosztów jednorazowo, bez konieczności rozliczania jej w czasie. Wstępna opłata leasingowa dotyczy nie tyle samego trwania usługi leasingu, lecz w ogóle prawa do skorzystania z niego. Z zasady to właśnie od niej zależy, czy do leasingu w ogóle dojdzie, bowiem jest ona wnoszona przez leasingobiorcę (korzystającego) zanim jeszcze leasing zostanie uruchomiony.

Wyrokiem z dnia 18 marca 2008 roku, **sygn. akt III SA/Wa 2059/07** Sąd uchylił decyzje podatkowe odmawiające stwierdzenia nadpłaty w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu dywidend wypłaconych w 2005 i 2006 r. udziałowcowi posiadającemu siedzibę w nienależącej do Unii Europejskiej – Norwegii, będącej jednak członkiem EFTA oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

W ocenie organów podatkowych przewidziane w art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwolnienie od podatku dochodowego nie ma zastosowania wobec podmiotów z siedzibą w krajach nie będących członkami Unii Europejskiej. W powołanym wyroku Sąd stwierdził, że Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Dz. U. UE. L. z 3 stycznia 1994 r.) obowiązuje w Polsce – państwie członkowskim Unii Europejskiej od 1 maja 2004 roku. Dlatego zasadny jest wniosek podmiotu posiadającego siedzibę w Norwegii – członka EFTA oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych, pobranego z tytułu wypłaconej dywidendy. W powołanym orzeczeniu Sąd zwrócił uwagę, że w świetle zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego oraz przepisów art. 91 ust. 1 Konstytucji RP, za niedopuszczalne należy uznać dyskryminujące traktowanie podatnika z tej przyczyny, że posiada siedzibę w Norwegii, która należy do EFTA i Europejskiego Obszaru Gospodarczego, a nie jest członkiem Unii Europejskiej.

W wyroku z dnia 10 marca 2008 roku, **sygn. akt III SA/Wa 2230/07** Sąd dokonał interpretacji zapisów Konwencji z dnia 13 lutego 2002 r. zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu (Dz. U. z 2003 r. Nr 216, poz.2120). Z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wystąpił do organów podatkowych bank wskazując, że przekazuje zagranicznemu inwestorowi - rezydentowi podatkowemu Królestwa Holandii - odsetki wynikające z obligacji skarbowych zapisanych na prowadzonym dla niego indywidualnym rachunku papierów wartościowych. Inwestor korzysta z pośrednictwa instytucji powierniczej, która zapewnia jego kompleksową obsługę w zakresie rozliczania jego transakcji i pożytków z papierów wartościowych na rynku polskim przy wykorzystaniu lokalnego banku powierniczego. W konsekwencji odsetki są wypłacane na rachunek bankowy prowadzony przez bank na mocy umowy powierniczej zawartej pomiędzy bankiem a powiernikiem, zgodnie z którą bank prowadzi zarówno na rzecz inwestora jak i innych klientów powiernika, zbiorczy pieniężny rachunek bankowy służący do rozliczania operacji dotyczących papierów wartościowych. Bank postawił pytanie, czy zidentyfikowany jako podatnik, inwestor, będący zgodnie z wiedzą banku właścicielem odsetek z obligacji skarbowych - z jego perspektywy jedynie transferowanych za pośrednictwem rachunku prowadzonego dla powiernika - uprawniony jest do skorzystania ze zwolnienia otrzymywanych świadczeń z opodatkowania.

Uchylając interpretację Ministra Finansów Sąd stwierdził, że zgodnie z postanowieniami polsko-holenderskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, odsetki od obligacji skarbowych emitowanych przez rząd polski, wypłacane holenderskiemu właścicielowi tych obligacji są zwolnione od podatku u źródła w Polsce, o ile „odbiorca odsetek” jest zarazem „osobą uprawnioną do odsetek”, co ma miejsce w sytuacji, gdy podmiot holenderski deponuje obligacje polskiego rządu na rachunku powierniczym w polskim banku, a odsetki – po wpłynięciu na ten rachunek – są dalej przekazywane przez bank właścicielowi obligacji. W ocenie Sądu błędny jest pogląd, że skoro odsetki wpływają początkowo na rachunek polskiego banku, to bank jest „odbiorcą odsetek”, wobec czego nie zachodzi tożsamość „odbiorcy” i „osoby uprawnionej”.

W sprawie zarejestrowanej pod **sygn. akt III SA/Wa 1577/07** Sąd odniósł się do kwestii opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym zagranicznych funduszy inwestycyjnych. Uchylając wyrokiem z dnia 14 marca 2008 r. decyzję organu podatkowego odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w podatku z tytułu odsetek wypłaconych w listopadzie 2005 roku przez bank funduszowi inwestycyjnemu z siedzibą w Luksemburgu, uznał, że fundusz zagraniczny, który otrzymuje jedynie odsetki z depozytu w polskim banku, a nie sprzedaje jednostek uczestnictwa na terenie Polski, jest funduszem w rozumieniu ustawy z 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546 ze zm.) i objęty jest zwolnieniem podatkowym wskazanym w art. 6 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd stwierdził, że uzależnienie zastosowania zwolnienia podmiotowego od podejmowania konkretnych czynności wskazanych w ustawie o funduszach inwestycyjnych stanowi zbyt wąską interpretację przepisu art. 6 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i prowadzi do dyskryminacyjnego traktowania funduszy zagranicznych prowadzących w Polsce działalność w zakresie innych czynności niż zbywanie jednostek uczestnictwa.

Wyrokiem z dnia 5 lutego 2008 roku, **sygn. akt III SA/Wa 1728/07** Sąd oddalił skargę na decyzję w przedmiocie udzielenia interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego regulujących dokumentowanie transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wykładnia art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych doprowadziła Sąd do przekonania, że ustawodawca nałożył dwa rodzaje obowiązków na podatnika dokonującego transakcji z podmiotami powiązanymi z tym podatnikiem lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich

transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Po pierwsze obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1-3 tej ustawy. Po drugie obowiązek przedłożenia tej dokumentacji na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej, w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania tej dokumentacji przez te organy.

Sąd stwierdził, że wskazany w art. 9a ust. 4 ustawy siedmiodniowy termin jest terminem, w jakim podatnik jest obowiązany do przedłożenia dokumentacji na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli podatkowej. Określenie tego terminu w ustawie, nie skutkuje tym, że ustawowy obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w art. 9a ust. 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, powstaje dopiero z chwilą wystąpienia przez wskazane organy o przedłożenie tej dokumentacji.

Sąd zwrócił uwagę, że w przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie określają terminu w jakim dokumentacja winna być sporządzona, ale ich treść, charakter dokumentacji i cel jakemu ma służyć, wskazują, że należy ją przygotowywać na bieżąco.

Sąd niejednokrotnie zajmował się zagadnieniem kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na podwyższenie kapitału zakładowego.

Wśród tej kategorii spraw należy wyodrębnić te, w których konieczność podwyższenia kapitału zakładowego była konsekwencją uregulowań unijnych dotyczących wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej (Dyrektywa 2003/54/WE z 26 czerwca 2003 r.). Z regulacji tych wyniknęła konieczność wydzielenia części działalności operatorów systemów dystrybucyjnych, które powinny pozostawać pod względem formy prawnej i organizacyjnej oraz podejmowania decyzji, niezależne od innych działalności niezwiązanych z przesyłaniem lub dystrybucją energii elektrycznej. W celu realizacji powyższych obowiązków ustawowych, przeprowadzano transakcje wniesienia aportu do operatorów systemów dystrybucyjnych. W związku z otrzymaniem majątku służącego do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie dystrybucji, spółki dystrybucyjne ponosiły między innymi koszty podatków od czynności cywilnoprawnych, opłat sądowych, notarialnych, kosztów wypisów i poświadczania podpisów.

W orzeczeniach Sądu pojawiły się rozbieżności w zakresie możliwości zaliczania wymienionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

W wyrokach z 23 kwietnia 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 2220/07**, 27 maja 2008 r. **sygn. akt III SA/Wa 405/08**, 10 czerwca 2008 r. **sygn. akt III SA/Wa 546/08**, 12 sierpnia 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 501/08** Sąd skargi oddalił i uznał, że poniesione wydatki nie stanowią kosztów podatkowych. Zwrócił uwagę na specyfikę stanów faktycznych polegającą na tym, że realizacja zaleceń ustawowych dotyczących sektora energetycznego wymagała wyodrębnienia działalności dystrybucyjnej, a wyposażenia w majątek służący tej działalności dokonano poprzez wniesienie wkładu niepieniężnego, co z kolei skutkowało podwyższeniem kapitału zakładowego. Uznał jednak, że powołane okoliczności pozostają bez znaczenia dla rozstrzygnięcia, ponieważ nie istnieje wywodzony z okoliczności tej „normatywny” związek powołanych wydatków z działalnością gospodarczą w zakresie dystrybucji energii elektrycznej.

Sąd stwierdził, że wydatki poniesione tytułem podatku od czynności cywilnoprawnych, taksy sądowej i notarialnej oraz kosztów wypisów i poświadczenia podpisów nie stanowią kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ponieważ były one bezpośrednio związane z otrzymaniem przychodu na podwyższenie kapitału zakładowego, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 4. Uzasadniając przyjęte stanowisko argumentował, że przychodem otrzymanym na podwyższenie kapitału zakładowego mogą być zarówno pieniądze, jak i wkład niepieniężny, który stanowiąc przysporzenie majątkowe, uznany został przez ustawodawcę za przychód nie zaliczany do przychodów, jeżeli prowadzi do podwyższenia kapitału zakładowego. Przychód ten nie powstał jako efekt „zwykłej” (bieżącej) działalności gospodarczej podatnika. Wydatki wymienione we wniosku o interpretację miały bezpośredni związek z podwyższeniem kapitału zakładowego, które zostało zidentyfikowane w ustawie jako konkretny rodzaj przychodu. Dlatego - bez względu na możliwość wywiedzenia pośredniego związku tych wydatków z ewentualnymi innymi przychodami - zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodów oceniane być musi w kontekście tego przychodu, z którym wydatki te są bezpośrednio związane. W odniesieniu do wydatków bezpośrednio związanych z przychodami nieopodatkowanymi (otrzymanymi na podwyższenie kapitału zakładowego) Sąd stwierdził, iż nie można zaliczyć ich do kosztów uzyskania przychodów powołując się na pośredni związek z przychodami innego rodzaju (z bieżącej działalności gospodarczej) z uwagi na treść art. 7 ust. 3 pkt 3, w którym określono zasadę, że wydatki związane z przysporzeniem nie będącym opodatkowanym przychodem nie mogą być uwzględniane w kosztach uzyskania przychodu, a więc przychód neutralny podatkowo nie może generować kosztów. Przychodem neutralnym podatkowo jest przychód ze źródła, z którego dochód nie

podlega opodatkowaniu jak również przychód ze źródła, z którego dochód jest zwolniony z podatku oraz przychód niepodlegający opodatkowaniu z tego względu, że ustawodawca postanowił, iż nie jest on zaliczany do przychodów. Wspólną cechą wszystkich tych przysporzeń jest to, iż nie jest od nich (i od wynikającego z nich dochodu) naliczany podatek dochodowy.

Odmienny pogląd przyjął Sąd w wyroku z 1 kwietnia 2008 roku, **sygn. akt III SA/Wa 44/08**. Rozpoznając skargę operatora systemów dystrybucyjnych, Sąd uznał, że wydatki poniesione na podwyższenie kapitału zakładowego zostały dokonane w celu uzyskania przychodów i pośrednio mogą doprowadzić do jego uzyskania, a to stanowi podstawę do uznania ich za koszty podatkowe na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zanegował możliwość powołania się na art. 7 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uznając, że art. 12 ust. 4 pkt 4 dotyczy „wartości” niebędących przychodami podatkowymi i nie mieści się w zakresie art. 7 ust. 3 pkt 3, który wymienia dochody niepodlegające opodatkowaniu lub wolne od podatku.

Podobnie, co do kwalifikacji wydatków na podwyższenie kapitału zakładowego poniesionych przez spółkę inną niż operator systemów dystrybucyjnych wypowiedział się Sąd w sprawach o **sygn. akt III SA/Wa 1982/07** (wyrok z 28 lutego 2008 r.), **III SA/Wa 2218/07** (wyrok z 26 marca 2008 r.), **III SA/Wa 544/08** (wyrok z 10 czerwca 2008 r.). W pierwszej z powołanych spraw kapitał zakładowy został podwyższony poprzez wniesienie aportem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 Kodeksu cywilnego, w pozostałych poprzez publiczną emisję akcji przeznaczonych do obrotu na rynku regulowanym, a przedmiotem sporu były wydatki na usługi nabyte w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego (np. koszty związane z przygotowaniem prospektu emisyjnego oraz koszty związane z jego ogłoszeniem, drukiem i dystrybucją, koszty usług doradztwa biznesowego, prawnego oraz finansowego, koszty tłumaczeń, współpracy z domem maklerskim oraz bankami oraz koszty związane z obowiązkowymi opłatami, między innymi takimi jak: opłaty notarialne, sądowe, skarbowe, giełdowe, a nadto koszty kampanii reklamowych i promocyjnych). W wyrokach tych Sąd zaprezentował stanowisko, iż wydatki związane z procedurą podwyższenia kapitału zakładowego należy rozpatrywać w kontekście art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W wyroku z 10 czerwca 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 544/08** Sąd stwierdził, że kapitały zakładowe w spółkach nie stanowią przychodów w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a przepis art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych potwierdza jedynie tę okoliczność. Skoro kapitał zakładowy został wyłączony z przychodów, to nie może być ani



dochodem ze źródeł nie podlegających opodatkowaniu, które zostały opisane w art. 2, ani też dochodami wolnymi od podatku – art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd podkreślił, że żadna z wymienionych kategorii nie jest objęta treścią art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a art. 7 ust. 3 pkt 1 oraz pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odwołuje się właśnie do dwóch powołanych kategorii dochodów i nie odnosi się w żadnej mierze do kategorii wymienionych w art. 12 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Odnośnie kosztów towarzyszących podwyższeniu kapitału akcyjnego, Sąd uznał, że wydatki na te czynności nie są bezpośrednimi kosztami otrzymania przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a ich skutki podatkowe należy rozważyć mając na uwadze art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako koszty nie związane bezpośrednio z przychodami, potrącane w dacie poniesienia.

Podobną interpretację przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Sąd przyjął w wyrokach zapadłych: 10 września 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 664/08**, 25 września 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 656/08**, 12 września 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 873/08**, 6 listopada 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 1353/08**, 21 listopada 2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 1700/08**.

### **3. Podatek dochodowy od osób fizycznych.**

W wyroku z dnia 24 stycznia 2008 r., w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 1755/07** Sąd stwierdził, iż treści art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, iż zwolniony od podatku, przy założeniu spełnienia pozostałych wymogów, jest dochód wyłącznie tego podatnika, który realizuje cel programu finansowanego ze środków pochodzących z bezzwrotnej pomocy zagranicznej (pochodzących od wskazanych w nim podmiotów tj. rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych, międzynarodowych organizacji finansowych). Sytuacji tej nie zmienia przyjęty w Polsce system prefinansowania. Jeżeli więc bezpośredni beneficjent pomocy otrzyma środki pomocowe za pośrednictwem podmiotu, który wcześniej uzyskał je od instytucji wdrażającej, którą jest zazwyczaj organ lub inna agenda rządowa, która przekazuje środki pozyskane z budżetu państwa, i która następnie odzyskuje te środki po zrealizowaniu i rozliczeniu projektu tj. po zrefundowaniu ich przez budżet Unii Europejskiej, tenże bezpośredni beneficjent nie będzie zobowiązany do uiszczenia podatku od tak otrzymanych środków (osiągniętego dochodu). W ocenie Sądu art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o

podatku dochodowym od osób fizycznych nie wymaga, by uzyskane przez podatnika środki pomocowe były uzyskane bezpośrednio z budżetu Unii Europejskiej czy innego wymienionego w tym przepisie podmiotu, tj. nie zakazuje on, by dany projekt nie mógł być sfinansowany poprzez zrefundowanie poniesionych uprzednio przez budżet państwa członkowskiego na ten cel środków. Zwolniony od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych był zatem dochód tego podatnika, który bezpośrednio realizuje cel programu, na który przeznaczone zostały środki pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Przy czym skorzystaniu z przedmiotowego zwolnienia nie stoi na przeszkodzie ta okoliczność, że podatnik otrzymał te środki z budżetu państwa, które w ostatecznym rozrachunku zrefundowane zostaną z publicznych środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Zagadnienie prefinansowania miało w niniejszej sprawie znaczenie techniczne i jako takie - marginalne z punktu widzenia zastosowania ulgi z art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W ocenie Sądu niedopuszczalnym jest aby środki, które co do zasady, winny służyć wsparciu konkretnych celów strukturalnych, stanowiły źródło wtórnego finansowania budżetu państwa.

Wiele orzeczeń wydawanych było na gruncie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sąd rozpoznając sprawę o **sygn. akt III SA/Wa 657/08**, w wyroku z 30 czerwca 2008 r. wskazał, że policjanci, żołnierze, funkcjonariusze celni i Straży Granicznej nie muszą wyjeżdżać poza granice państwa w ramach jednostki, aby skorzystać z ww. zwolnienia. Zdaniem Sądu ww. przepis dotyczy polskich jednostek wojskowych, policyjnych oraz organizacyjnych Straży Granicznej. Wskazuje na to sformułowanie „użytych poza granicami państwa”. W rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyraz „państwo” oznacza Rzeczpospolita Polska (art. 3 i art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Nie chodzi zatem o jednostkę utworzoną poza granicami państwa, np. jednostkę sił sojuszniczych, w ramach której funkcjonariusz celny, żołnierz, czy inna osoba wskazana w art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wykonuje określone cele, lecz o jednostkę polską. Interpretacja organu w zaskarżonej decyzji, dotycząca art. 21 ust. 1 pkt 83 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych różnicuje sytuację osób należących do tej samej kategorii zawodowej. Żołnierz, który wyjechał poza granice państwa w ramach jednostki i żołnierz, który wyjedzie poza granice państwa na podstawie indywidualnego rozkazu, będą w odmiennej sytuacji podatkowej, mimo iż każdy z nich będzie realizował cele wskazane w ww. przepisie. Pierwszy z nich skorzysta ze zwolnienia od podatku, drugi nie skorzysta z tego przywileju.

Interesujące i doniosłe zagadnienie wyłoniło się w sprawie dotyczącej zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W jednym z wyroków z 6 lutego 2008 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 1961/07** Sąd stwierdził, że ww. zwolnienie, dotyczy wypłat środków zgromadzonych zarówno w pracowniczym programie emerytalnym utworzonym i działającym w oparciu o przepisy ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz. U. Nr 116, poz. 1207 ze zm.), jak i w pracowniczym programie emerytalnym utworzonym i prowadzonym w innym Państwie Członkowskim Unii Europejskiej w oparciu o przepisy właściwe tym Państwom. Zdaniem Sądu, art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mówiąc o środkach zgromadzonych w „pracowniczym programie emerytalnym” nie zawęża tego określenia tylko do pracowniczych programów emerytalnych w rozumieniu ustawy o pracowniczych programach emerytalnych. Wyjaśniono, iż obejmuje ono także pracownicze programy emerytalne prowadzone w innych Państwach Członkowskich Unii Europejskiej na podstawie przepisów tych Państw.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 3 października 2008 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 854/08** w odniesieniu do zagadnienia odkupienia jednostek uczestnictwa co najmniej dwóch subfunduszy stwierdził, że jedno zlecenie uczestnika Funduszu dotyczące odkupienia jednostek uczestnictwa subfunduszy (dwóch lub więcej) jednego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, stanowi jedną transakcję. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w ramach takiego zlecenia, nie będzie zatem podlegać dochód z odkupienia jednostek funduszu inwestycyjnego każdego subfunduszu oddzielnie. Dochodem podlegającym opodatkowaniu w przypadku zlecenia odkupienia jednostek uczestnictwa Funduszu składającego się z jednostek uczestnictwa co najmniej dwóch subfunduszy, jest różnica pomiędzy przychodem otrzymanym z tytułu odkupienia wszystkich jednostek, a kosztami poniesionymi przez uczestnika na ich nabycie. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w ramach takiego zlecenia, nie będzie zatem podlegać dochód z odkupienia jednostek funduszu inwestycyjnego każdego subfunduszu oddzielnie. W związku z tym, dla potrzeb ustalenia dochodu do opodatkowania, nabycie oraz odkupienie jednostek uczestnictwa różnych subfunduszy jednego funduszu inwestycyjnego, w ramach opisanego przez Skarżącą zlecenia, należy traktować jako jedność. Od tak ustalonego dochodu płatnik obowiązany jest pobrać zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych. Stosownie bowiem do postanowień art. 41 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych płatnicy, o których mowa w

ust. 1, są obowiązani pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4, 4a, 5 i 13 oraz art. 30a ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 5. Płatnik będzie zatem pobierał podatek od stawianych podatnikowi do dyspozycji wartości pieniężnych z tytułu określonego w art. 30a ust. 1. W związku z czym, płatnik nie może pobrać podatku oddzielnie z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa w danych subfunduszach, bowiem fundusz inwestycyjny nie stawia kwot pieniężnych uzyskanych z odkupienia jednostek uczestnictwa poszczególnych subfunduszy oddzielnie do dyspozycji podatnikowi, tylko łącznie z tytułu uczestnictwa w portfelu. Jednostki uczestnictwa subfunduszy są bowiem de facto jednostkami uczestnictwa Funduszu.

W kwestii dotyczącej zagadnienia ugody sądowej zawartej z byłym pracodawcą odszkodowanie za niezgodne z prawem rozwiązanie stosunku pracy, przy wypłacie którego płatnik potrącił zaliczkę na podatek dochodowy, Sąd wypowiedział się w wyroku z 10 stycznia 2008 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 1814/07**, wskazując, że wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r. (sygn. akt SK 51/06, opublikowanym w Dzienniku Ustaw z dnia 11 grudnia 2006 r.) stwierdzono niekonstytucyjność art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) – w zakresie wskazanym w sentencji wyroku - otwiera z mocy art. 190 ust. 4 Konstytucji drogę nie tylko do wzruszenia prawomocnych orzeczeń sądowych i ostatecznych decyzji administracyjnych na tym przepisie opartych, ale również stanowi wystarczającą przesłankę do niezastosowania art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g) przez sądy i inne organy do oceny zdarzeń zaistniałych zanim niekonstytucyjność stwierdzono, tj. przed 11 grudnia 2006 r. Zdaniem Trybunału różnicowanie podatników w zależności od tego, czy wypłata tego odszkodowania następuje na podstawie wyroku, czy ugody sądowej nie ma żadnego uzasadnienia i narusza zasadę demokratycznego państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP i zasadę równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Dysponujący wyrokiem lub ugodą sądową znajdują się bowiem w takiej samej kategorii i dlatego powinni być tak samo traktowani. Tym samym badając zasadność wniosku o zwrot nadpłaty organy podatkowe obu instancji powinny były uwzględnić stan prawny ukształtowany po tym dniu, pomimo, iż sporne odszkodowanie Skarżący otrzymał wcześniej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 23 stycznia 2008 r., w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 2015/07** dostrzegł, że warunek

uprawniający do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w postaci dwunastomiesięcznego terminu zameldowania na pobyt stały, jest spełniony także wówczas, gdy podatnik wykaże się zameldowaniem o takim charakterze w budynku mieszkalnym lub lokalu mieszkalnym, które odpłatnie zbywa lub co do których prawa odpłatnie zbywa (w tym zbywa ich części lub udziały), przypadającym przed datą ich nabycia.

W orzecznictwie pojawił się również problem interpretacji art. 29 ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych. Sąd w wyroku z dnia 11 września 2008 r. w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 586/08** stwierdził, że określa on wysokość i formę opodatkowania dochodów (przychodów) osiągniętych przez osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W ocenie Sądu nie można pojęcia „dochody osiągnięte” utożsamiać z pojęciem „dochody wypłacane, pochodzące, otrzymywane z terytorium Polski”. Pod pojęciem „terytorium z którym wiąże się osiągnięcie dochodów” należy rozumieć miejsce, gdzie dokonują się czynności lub położone są nieruchomości (źródło), które generują dochód i są jego przyczyną sprawczą. Czynnością, taką nie jest wypłata pieniędzy, wypłata jest elementem finalnym całego procesu osiągnięcia dochodu.

Skoro podmiot, z którym Skarżąca zawarła umowę pośrednictwa, (rezydent państwa, z którym Rzeczpospolita Polska nie ma podpisanej umowy międzynarodowej), z uwagi na to, że nie osiąga dochodów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - nie podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Oznacza to, że nie ma on w Polsce, na podstawie art. 29 ust.1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, a spółka wypłacając mu wynagrodzenia nie ma obowiązku odprowadzania zaliczek na ten podatek.

W wyroku z dnia 13 maja 2008 r., w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 265/08** Sąd stwierdził, że kwoty pieniężne, wypłacone zgodnie z art. 871 § 2 kodeksu cywilnego, są dla wspólnika przychodem z któregośkolwiek ze źródeł wskazanych w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym, gdy wypłacana kwota stanowiąca część wartości majątku pozostałego po odliczeniu wartości wkładów wszystkich wspólników, w stosunku w którym występujący wspólnik uczestniczył w zyskach spółki odpowiada przyrostowi wartości majątku spółki powstałego już raz opodatkowanego dochodu pozostawionego przez wspólników w spółce, to występujący wspólnik nie uzyskuje przysporzenia majątkowego, a w konsekwencji nie uzyskuje przychodu w rozumieniu ustawy o

podatku dochodowym od osób fizycznych. Doszłoby bowiem do ponownego opodatkowania tych samych kwot. Dlatego w takiej sytuacji nie powstaje przychód dla występującego współnika, który stanowiłby nową kategorię ekonomiczną, nie poddaną uprzednio opodatkowaniu.

W zakresie dotyczącym przyczyn nieuwzględnienia skarg, Sąd wskazał, że w wyroku z 25 lutego 2008 r., w sprawie o **sygn. akt III SA/Wa 1686/07** w zakresie opodatkowania wycofanego wkładu mieszkaniowego, (wniesionego w latach 2000-2001) w związku z ogłoszeniem upadłości developera i przejęciem majątku przez syndyka, obowiązek zwrotu odliczonej ulgi powstaje niezależnie od przyczyn zaniechania rozpoczętej inwestycji mieszkaniowej i przyczynienia się podatnika do jej niezrealizowania. W ocenie Sądu w każdym przypadku zwrotu kwot, które stanowiły podstawę odliczenia z tytułu wydatków na cele mieszkaniowe określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik zobowiązany jest do ich uwzględnienia w zeznaniu podatkowym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podzielił również pogląd, że kwestia przeznaczenia zwróconej kwoty na inny cel mieszkaniowy nie ma znaczenia dla oceny obowiązku zwrotu wykorzystanych odliczeń. Nowe wydatki mieszkaniowe nie zwalniają z obowiązku przewidzianego w art. 27a ust. 13 pkt 3 ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych. Zatem zlecając w 2007 r. biuro obrotu nieruchomościami znalezienie mieszkania, jak również zawierając umowę zakupu mieszkania na rynku wtórnym Skarżąca nie kontynuowała inwestycji, na którą dokonała odliczeń.

Wyrokiem z dnia 17 września 2008 r., **sygn. akt VIII SA/Wa 169/08** – orzeczenie prawomocne, Sąd oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 rok.

Zdaniem Sądu, organ nie naruszył art. 247 § 1 pkt 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa stwierdzając nieważność decyzji ostatecznej, gdyż została ona wydana z rażącym naruszeniem przepisów prawa materialnego, tj. art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie ma zastosowania w sprawie decyzji konstytutywnej, kreującej powstanie zobowiązania podatkowego z dniem jej doręczenia (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Przepisy art. 70 § 1 dotyczą decyzji deklaratoryjnych (art. 21 § 1 pkt 1) oraz przedawnienia zobowiązań podatkowych, które uprzednio powstały. Dla decyzji konstytutywnej ważne zaś jest, aby termin pięcioletni, o którym mowa w art. 68 § 3 Ordynacji podatkowej, został zachowany przez organ I instancji, co miało miejsce w niniejszej sprawie. Wydanie

rozstrzygnięcia odwoławczego utrzymującego w mocy decyzję pierwszoinstancyjną albo wydanie rozstrzygnięcia reformatoryjnego, zmniejszającego wysokość zobowiązania podatkowego, możliwe jest po upływie pięcioletniego terminu wskazanego w art. 68 § 3 Ordynacji podatkowej. Bez względu na to, czy zobowiązanie podatkowe wygasło uprzednio w inny sposób, przewidziany w art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej.

Ostateczna decyzja., której nieważność stwierdził organ nie została wydana na podstawie art. 68 § 3 Ordynacji podatkowej. W związku z tym, bezpodstawne wskazanie jako przesłanki do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej art. 68 § 3 Ordynacji podatkowej nie miało wpływu na wynik sprawy, skoro decyzja ta została wydana z rażącym naruszeniem art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

#### **4. Podatek od spadków i darowizn**

Spośród podanych kontroli sądu administracyjnego rozstrzygnięć organów podatkowych, dotyczących problematyki ustawy o podatku od spadków i darowizn (dalej „ustawa”), największą liczbę spraw stanowią decyzje podatkowe odnoszące się do przepisów ustawy z 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; dalej jako „ustawa nowelizacyjna”).

W tym względzie największe wątpliwości budziła kwestia opodatkowania nabycia majątku w kręgu najbliższej rodziny, a to ze względu na brzmienie przepisu przejściowego w art. 3 ustawy nowelizacyjnej.

Powyższą problematykę poruszono m.in. w wyrokach WSA z 29.01.2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 1675/07**; z 26.02.2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 1962/07**, z 28.03.2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 2065/07** oraz z 27.02.2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 2070/07**.

W omawianej materii przejrzycie wypowiedział się także tutejszy Sąd w wyroku z 07.02.2008 r., **sygn. akt III SA/Wa 1974/07**. Skład orzekający sformułował następujące tezy:

1) Jako zasadę wynikającą z art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej przyjęto, że do nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2007 r. stosuje się przepisy obowiązujące przed tą datą. W ust. 2 tego artykułu przewidziano określone odstępstwo od tej zasady, w sytuacji, gdy nabycie tych rzeczy lub praw nastąpiło w czasie od dnia 13 maja 2006 r. do 31 grudnia 2006 r. Odstępstwo to polega na tym, iż jeden z przepisów ustawy, a mianowicie „przepis art. 4 ust. 4” w

nowym brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. „ma zastosowanie również” do takiego nabycia. Innymi słowy, tylko i wyłącznie ten wyraźnie i jednoznacznie podany przepis, poprzez wskazanie go według systematyki jednostek redakcyjnych ustawy, ma równoległe zastosowanie ze „starymi” przepisami (w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.) ustawy.

2) Przepis art. 4 ust. 4 w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 3 lit. c) ustawy nowelizującej stał się w przedziale czasowym przypadającym po dniu 12 maja 2006 r. „nakładką” na wszystkie pozostałe przepisy ustawy w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2007 r., stosowane z uwagi na wyraźną dyspozycję art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej.

3) Użycie w art. 3 ust. 2 ustawy nowelizującej zwrotu „ma zastosowanie również” oznacza, iż przepis art. 4 ust. 4 w nowym brzmieniu (tj. od dnia 1 stycznia 2007 r.) nie zastępuje art. 4 ust. 4 w starym brzmieniu (sprzed tej daty), lecz że stosowany jest razem z nim.

4) Zapis legislacyjny przyjęty w art. 3 ust. 1 i ust. 2 ustawy nowelizującej prowadzi do wniosku, że do nabycia własności rzeczy i praw majątkowych innych niż wymienione w art. 3 ust. 3 tej ustawy, które miało miejsce przed dniem 13 maja 2006 r. stosuje się tylko przepisy ustawy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r., a jeśli to nabycie miało miejsce po dniu 12 maja 2006 r. oprócz tych przepisów stosuje się dodatkowo jeszcze jeden przepis - art. 4 ust. 4, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r.

W tym miejscu należy odnotować, że ww. stanowisko zostało zaakceptowane w najnowszym orzecznictwie NSA (zob. wyroki w sprawach o sygn. akt II FSK 606/08, II FSK 722/08, II FSK 235/08).

## **5. Podatek od nieruchomości**

Wyrokiem z dnia 18 czerwca 2008 r., o **sygn. akt VIII SA/Wa 61/08** – orzeczenie prawomocne, Sąd przyjął, iż podatek od nieruchomości ustalany jest w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, co do kwalifikacji tych gruntów oraz ich powierzchni, które to dane są wiążące dla organu podatkowego. Organ podatkowy nie ma podstaw do zmiany danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Zasadą jest, że podatnik kwestionujący prawidłowość danych z ewidencji gruntów i budynków powinien wszcząć procedurę ich zmiany w organie prowadzącym ewidencję, którym obecnie jest starosta. Następnie w przypadku uwzględnienia jego zastrzeżeń, na podstawie zmienionych danych z ewidencji, może wnosić o wzruszenie ostatecznych decyzji ustalających wysokość zobowiązań podatkowych. Należy



podkreślić, że w postępowaniu, którego przedmiotem jest ustalenie wysokości podatku od nieruchomości za dany rok podatkowy, organ podatkowy obowiązany jest przyjąć dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, których to danych nie może on samodzielnie ani weryfikować ani modyfikować (art. 22 prawo geodezyjne i kartograficzne.) Podkreślić przy tym należy, że w postępowaniu podatkowym skuteczność zakwestionowania zapisów ewidencji w innym toczącym się lub zakończonym postępowaniu administracyjnym będzie mogła być uwzględniona, jeżeli wynik zakończonego postępowania administracyjnego znajdzie wyraz w stosowanych zmianach zapisów ewidencji gruntów i budynków.

## **6. Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbową oraz inne podatki i opłaty**

Wyrokiem z dnia 16 stycznia 2008 r., **sygn. akt VIII SA/Wa 541/08** –orzeczenie prawomocne, Sąd oddalił skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w R. w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego z tytułu I raty podatku od środków transportowych za 2007 rok.

W rozpoznawanej sprawie rozstrzygnięcia wymagała kwestia dotycząca przedmiotu opodatkowania tym podatkiem. Należy powołać w tym przypadku przepis art. 8 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym w 2007 r. Z dyspozycji powołanego przepisu wynika zaś, że opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony i poniżej 12 ton.

Sąd zgodził się ze stanowiskiem organu, iż do rozstrzygnięcia sporu na tle wykładni art. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest konieczne dokonywanie interpretacji prawa. Wystarczy bowiem bezpośrednio rozumienie tekstu prawnego. W języku polskim zwrot „od 3,5 tony” obejmuje wszystkie pojazdy, które ważą 3,5 tony i więcej.

## **7. Inne o symbolu podstawowym 611**

Wyrokiem z dnia 1 października 2008 r., **sygn. akt VIII SA/Wa 221/08** –orzeczenie prawomocne, wydanym w sprawie ze skargi na decyzję Dyrektora Izby

Skarbowej w W. w przedmiocie określenia terminu zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym za październik 2007 r. W orzeczeniu uwzględniającym skargę, Sąd uznał,

że zaskarżona i poprzedzającą ją decyzja zostały wydane z naruszeniem przepisów postępowania, tj. art. 122 w związku z art. 187 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Akty te naruszają również przepisy prawa materialnego, tj. art. 97 ust. 5 i art. 87 ust. 2 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie (art. 97 ust. 5) oraz ich pominięcie (art. 87 ust. 2 w związku z ust. 6 pkt 1).

Sąd wskazał, iż zauważyć należy, że organy podatkowe wydając zaskarżone decyzje dokonały jedynie wykładni językowej przepisów prawa krajowego, tj. art. 97 ust. 5 oraz art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Pomięły zaś konieczność dokonywania jednocześnie wykładni językowej uzupełnionej wykładnią systemową i celowościową obowiązujących przepisów w procesie stosowania prawa. Nie odniosły się do przepisów prawa wspólnotowego regulujących kwestie związane z zasadą neutralności VAT i dotyczące tej zasady „rozsądne” terminy zwrotu nadwyżki VAT. W szczególności, nie odniosły się do przepisów obowiązującej zasadniczo od 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i wynikających z tego aktu zasad. Sąd podniósł również, iż z orzecznictwa ETS wynika zaś, że obowiązek odmowy zastosowania normy prawa krajowego sprzecznej z przepisami prawa wspólnotowego (unijnego) spoczywa również na organach administracji publicznej państwa członkowskiego.