



PKF

Accountants &
business advisers

Podatki

Tax Alert - PKF Tax sp. z o.o.

5/2010

W tym wydaniu:

- Podatek od nieruchomości a pojęcie budowli
- Moment wykonania usługi – decydujące zapisy umowy
- Aktualne orzecznictwo podatkowe

Podatek od nieruchomości a pojęcie budowli

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.o.p.l.) nakłada daninę publiczną w postaci podatku od nieruchomości na grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Okazuje się, że opodatkowanie budowli generuje wiele problemów interpretacyjnych i jest źródłem licznych sporów sądowych. Przyjrzyjmy się zatem definicji budowli określonej przez ustawodawcę.

W art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. wskazano, iż *budowla to obiekt budowlany* w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Z kolei w ustawie prawo budowlane *obiekt budowlany* definiowany jest jako: 1) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, 2) budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, 3) obiekt małej architektury. W pkt 3 art. 3 tej ustawy *budowlę* zdefiniowano jako każdy *obiekt budowlany* niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury i dalej przepis wymienia kolejne budowle. Nieprecyzyjność powołanych przepisów przejawia się w tym, iż u.o.p.l. definiując pojęcie *budowli* odwołuje się do pojęcia *obektu budowlanego* w rozumieniu prawa budowlanego, prawo budowlane zaś definiując pojęcie *obektu budowlanego* odwołuje się do pojęcia *budowli* a w definicji pojęcia *budowli* znajduje się odwołanie do pojęcia *obektu budowlanego* zdefiniowanego w ustawie prawo budowlane dwa punkty wcześniej. Nic dziwnego, że podatnicy podatku od nieruchomości mają poważny problem z

określeniem co jest budowlą a co nią nie jest, skoro sam ustawodawca nie potrafił jasno wskazać przedmiotu opodatkowania.

Pomijając powyższe uwagi, przez budowlę, zgodnie z treścią art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, należy rozumieć „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. Wymienione tu obiekty budowlane niewątpliwie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. i podlegają podatkowi od nieruchomości. Ponieważ owo wyliczenie ma charakter otwarty, należy spodziewać się, że opodatkowaniem objęte będą również inne obiekty, które co prawda nie zostały tu wymienione lecz są podobne ze względu na ich konstrukcję, charakter i przeznaczenie. Nieuprawnione rozszerzenie pojęcia budowli, tym samym rozszerzenie przedmiotu opodatkowania prowadziłoby do naruszenia zasady ustawowego określania przedmiotu danin publicznych.

Przez budowlę, na potrzeby podatku od nieruchomości, rozumie się także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także

przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Decydującą przesłaną uznania urządzenia budowlanego (technicznego) za budowlę będzie jego związek z obiektem budowlanym polegający na zapewnieniu możliwości użytkowania tegoż obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem nigdy zaś w relacji odwrotnej. Nie wychodząc poza ramy definicji budowli zawartej w prawie budowlanym należy dodać, że już samo zidentyfikowanie danego obiektu i zakwalifikowanie jako budowli bądź nie, może przysporzyć niemałe trudności. Bo co jest budowlą w przypadku farm wiatrowych, stacji benzynowych bądź urządzeń nadawczo-odbiorczych telefonii komórkowej? Czy za budowlę należy uznać całą turbinę wiatrową wraz z fundamentem, bądź fundamenty osobno a turbinę jako odrębny obiekt? A co zrobić z generatorem wbudowanym w wieżę turbiny wiatrowej? A może potraktować wszystko jako wolnostojące urządzenie techniczne? Podobne wątpliwości mogą dotyczyć stacji benzynowych, czy dana stacja powinna być potraktowana jako budowla łącznie z dystrybutorami paliwa? Z kolei czy stacje bazowe telefonii komórkowej umieszczone np. na dachu budynku stanowią budowlę w rozumieniu prawa budowlanego i powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości? Takich pytań można stawiać wiele ale o jednoznaczną odpowiedź bardzo trudno. Najważniejsza pozostaje dogłębna analiza konkretnego przypadku i samej treści powołanych tu przepisów. Również orzecznictwo sądów administracyjnych stanowić może pewne wsparcie w prawidłowej identyfikacji i kwalifikacji obiektu budowlanego, lecz należy pamiętać, że orzeczenia zapadają w indywidualnych sprawach podatników i nie chronią przed sporami z organami podatkowymi.

KONTAKT:

Dorota Ślizawska

dorota.slizawska@pkftax.pl

tel. (22) 495-76-47

Moment wykonania usługi – decydujące zapisy umowy

Kwestia ustalenia momentu wykonania usługi stanowi jeden z podstawowym determinantów powstania obowiązku podatkowego, zarówno w zakresie podatków dochodowych, jak i podatku od towarów i usług, toteż precyzyjne określenie tej daty może generować istotne skutki/ryzyka podatkowe.

Ryzyko to wzmacniane jest nadto przez fakt, iż ustawy podatkowe nie precyzują pojęcia „momentu wykonania usług” pozostawiając tę kwestię interpretacji zarówno podatników, jak i (czasem niestety) organom podatkowym.

Wątpliwość w powyższym zakresie dotyczy przede wszystkim całego szeregu przypadków, w których strony kształtując swobodnie obrót gospodarczy deklarują dość dowolnie moment wykonania danego zlecenia, poprzez określone zapisy umowne. W szczególności może to przyjmować postać

swoistych protokołów odbioru wykonania zlecenia (kontrola jakościowo – ilościowa dostarczonych towarów, kontrola prawidłowości wykonanej usługi itp.), czy też innych form akceptacji zlecenia.

Istnienie tego rodzaju przypadków/zapisów w umowach niestety rodziło szereg wątpliwości interpretacyjnych co do momentu wykonania zlecenia, tj. czy decydującym są zapisy umowne czy też wykonanie zlecenia bez względu na ewentualne dodatkowe formy zaakceptowania wykonania zlecenia.

Analogiczny problem był także przedmiotem rozstrzygnięcia WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17.12.2009r., sygn. III SA/Wa 1038/09. W stanie faktycznym stanowiącym podstawę w/w orzeczenia wątpliwość dotyczyła kwestii czy moment wykonania usługi należy utożsamiać z chwilą akceptacji raportu przygotowanego przez zleceniobiorcę (zgodnie z zapisami wynikającymi z umowy), czy też w dacie samego przekazania raportu, jak interpretował to organ podatkowy.

W wyniku dokonanej analizy sprawy, Sąd wskazał, iż decydującym dla ustalenia momentu wykonania usług winny być jednak zapisy samej umowy a nie „dowolna” interpretacja dokonana w tym przypadku przez organy podatkowe.

Sąd zgodził się ze stanowiskiem podatnika, iż skoro strony wprowadziły obowiązek akceptacji wykonanej usługi to za moment wykonania usługi należy przyjąć moment akceptacji zlecenia (ew. moment milczącej akceptacji). Sąd wskazał nadto, odwołując się do orzeczenia NSA z dnia 5 lutego 2002r., sygn. akt I SA/Wr 1586/97, iż **„o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter, a ten zostaje określony przez umowne postanowienia stron. One bowiem decydują, z chwilą dokonania jakich czynności należy uznać daną umowę za wykonaną (...).”**

Powyższa – niewątpliwie słuszna interpretacja zagadnienia – jednoznacznie wskazuje na sposób w jaki winno być interpretowane dla potrzeb podatkowych pojęcie wykonania usługi, wykonania umowy czy zlecenia. Fakt, iż strony mogą dowolnie kształtować wzajemne stosunki gospodarcze winien obligować także organy podatkowe do oceny skutków podatkowych przez pryzmat wszystkich zapisów umowy/umów a nie jedynie ich części.

W naszej ocenie prowadzi to do wniosku, iż co do zasady w sytuacji kiedy strony warunkują wykonanie danego zlecenia np. poprzez akceptację odbioru (kontrola jakościowa, ilościowa itp.) wówczas za moment wykonania tego zlecenia należy przyjąć „moment wykonania”, który przewidują zapisy umowy stanowiącej podstawę istnienia stosunku zobowiązaniowego (prymat zapisów umownych).

Jak wspomniano na wstępie powyższe rozstrzygnięcie winno determinować skutki podatkowe zarówno w zakresie podatków dochodowych, jak i podatku VAT (w zakresie w jakim przepisy odwołują się do momentu wykonania usługi).

KONTAKT:

Michał Piotrowski

michal.piotrowski@pkftax.pl

tel. (22) 560-76-95

Orzecnictwo

II FSK 2124/08 – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.05.2010 r. Wydatki ponoszone w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego, przekształceniem w spółkę akcyjną i emisją akcji na GPW nie są kosztami uzyskania przychodów.

W II nr Tax Alertu prezentowaliśmy wyrok NSA z 21.01.2010 r. FSK 1446/08, w którym Sąd postawił tezę, iż nie są kosztami uzyskania przychodów wydatki związane z otrzymaniem aportu. Sąd uznał, że skoro stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – pdop, do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych m. in. na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, to wydatki poniesione bezpośrednio na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 pdop. Wyrok majowy utrwalił tę linię orzecniczą, ukształtowaną przez wcześniejsze orzeczenia NSA: w/w wyrok z 21.01.2010 r. oraz z dnia 26.11.2009 r. sygn. akt. II FSK 1016/08, z dnia 15.12.2009 r. sygn. akt II FSK 2085, z dnia 26.01.2010 r. sygn. akt II FSK 1444/08, z dnia 9.02.2010 r. sygn. akt II FSK 1486/08. W swoich orzeczeniach Sąd konsekwentnie prezentuje stanowisko, zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wydatki, co prawda nie wymienione w art. 16 ust. 1 pdop, ale poniesione w celu uzyskania przysporzeń, których zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 pdop nie uważa się za przychody. Na sprzeczność tego stanowiska z brzmieniem art. 15 ust. 1 pdop wskazywaliśmy w II nr Tax Alertu. Tym bardziej sprzeciw budzi fakt, że wobec ukształtowanej linii orzecniczej w tym zakresie, podatnicy nie mogą liczyć na korzystne dla siebie wyroki sądów administracyjnych.

II FSK 87/09 – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.05.2010 r. Odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki.

Wyrokiem tym Sąd oddalił skargę kasacyjną podatnika – byłego prezesa zarządu w spółce z o. o., od wyroku WSA w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe tej spółki. Sąd uznał, że ustalony przez organy podatkowe stan faktyczny nie budzi wątpliwości, a obciążenie prezesa spółki nie zapłaconym przez spółkę podatkiem, nastąpiło w zgodzie z obowiązującymi przepisami; przede wszystkim art. 116 Ordynacji podatkowej. Przepis ten wprowadza

odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek będących osobami prawnymi, powstałe w okresie pełnienia przez te osoby powyższych funkcji. Sąd podkreślił, że wbrew argumentom powołanym w skardze kasacyjnej, przesłanki odpowiedzialności z art. 116 Ordynacji podatkowej zostały spełnione. Przede wszystkim egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. W takiej sytuacji organ podatkowy prowadzi postępowanie w celu ustalenia zobowiązania dla osoby wskazanej przez ustawę jako odpowiedzialną za zaległości podatkowe spółki. Wówczas dla powstania odpowiedzialności członka zarządu z art. 116 Ordynacji podatkowej, decydujące znaczenie mają przesłanki, których powstanie wiąże się wyłącznie z brakiem podjęcia przez niego określonych działań. Odpowiedzialność ta powstaje bowiem, jeśli prezes zarządu spółki nie wykaże, że:

1. we właściwym czasie zgłoszony został wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości, albo
2. niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości nastąpiło bez jego winy.

Ponadto przesłanką do obciążenia prezesa zarządu spółki nie zapłaconym przez tę spółkę podatkiem jest brak wskazania przez tę osobę mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Przywołujemy w niniejszym Tax Alercie powyższy wyrok, by zasygnalizować realną odpowiedzialność członków zarządu spółki za jej zaległości podatkowe a w związku z tym ryzyko związane z brakiem podjęcia działań, chroniących przed tą odpowiedzialnością. Fakt konieczności zapłaty cudzego podatku może być jednocześnie tym dotkliwszy, że tak jak w sytuacji podatnika, któremu NSA wydało w/w niekorzystny wyrok, ustalone zobowiązanie może objąć kilka kolejnych lat podatkowych. Wynika to z faktu, że zobowiązania podatkowe przedawniają się dopiero po upływie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W tym okresie podatnik, nawet jeśli już nie jest prezesem zarządu spółki, ale był nim w czasie powstania zaległości podatkowych, może zostać pociągnięty do odpowiedzialności. Wiedza o nałożonej przez prawo podatkowe na określoną grupę podatników, odpowiedzialności za cudzy podatek, jest pierwszym i koniecznym warunkiem dla podjęcia kroków w celu wyeliminowania wszelkich przesłanek do orzeczenia o tej odpowiedzialności w postępowaniu podatkowym.

KONTAKT:

Aldona Skarżewska

aldona.skarzewska@pkftax.pl

tel. (22) 495-76-47

Kontakt

Warszawa

Agnieszka Chamera
Prezes Zarządu
PKF Tax Sp. z o.o.
Doradca podatkowy

ul. Elbląska 15/17
01-747 Warszawa
tel. 022 560 76 50
podatki@pkftax.pl

Katowice

Beata Handel
Wiceprezes Zarządu
PKF Tax Sp. z o.o.
Biegły rewident

ul. Kościuszki 43
00-048 Katowice
tel. 032 253 66 69
katowice@pkftax.pl

W przypadku dodatkowych pytań

lub potrzeby przedyskutowania wpływu powyższych informacji na Państwa działalność biznesową

zachęcamy do kontaktu

z doradcami podatkowymi PKF Tax Sp. z o.o.:
podatki@pkftax.pl

Nasze usługi:

- **stały nadzór podatkowy i bieżące doradztwo prawno-podatkowe; w tym z uwzględnieniem:**
 - szczególnych uregulowań opodatkowania transakcji w grupach kapitałowych,
 - uregulowań dla prowadzenia działalności partnerstwa publiczno-prywatnego i działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych,
 - prowadzonych procesów restrukturyzacji majątkowej spółki.
- **opracowanie dokumentacji cen transferowych**
- **audyt prawno-podatkowy; w tym:**
 - badanie prawidłowości ustalania przedmiotu i podstawy opodatkowania,
 - badanie prawidłowości klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w aspekcie przepisów podatkowych,
 - określenie obszarów ryzyka, ujawnienie nieprawidłowości oraz wskazanie sposobów ich usunięcia.
- **optymalizacja podatkowa; w tym:**
 - optymalizacja transakcji wewnątrz Grupy Kapitałowej,
 - optymalizacja zobowiązań podatkowych w procesach przekształceń własnościowych,
 - tworzenie planów podatkowych.
- **obsługa transakcji kapitałowych; w tym:**
 - tworzenie, łączenie, przekształcanie spółek prawa handlowego,
 - doradztwo w procesie zakupu i sprzedaży spółek oraz zorganizowanych części przedsiębiorstw.
- **pomoc merytoryczna w postępowaniu podatkowym oraz sądowym; w tym:**
 - reprezentowanie przed organami skarbowymi na wszystkich etapach postępowania podatkowego,
 - zastępstwo procesowe przed sądami administracyjnymi.
- **due diligence prawno-podatkowe**
- **obsługa transakcji prawa cywilnego i prawa pracy; w tym:**
 - opiniowanie, sporządzanie umów funkcjonujących w obrocie gospodarczym.

Niniejszy Tax Alert nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. PKF Tax Sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w publikacji bez wcześniejszego zasięgnięcia opinii doradców prawnych lub podatkowych.

PKF Tax Sp. z o.o. wchodzi w skład Grupy Kapitałowej PKF Consult, do której należą również: PKF Audyt Sp. z o.o., PKF Grupa Konsultingowa Sp. z o.o., PKF Centrum Rachunkowości Sp. z o.o.

PKF Tax Sp. z o.o. wchodzi w skład Grupy Kapitałowej PKF Consult w Polsce, której jednostka dominująca PKF Consult Sp. z o.o. jest członkiem PKF International Limited, sieci niezależnych pod względem prawnym firm, i nie przyjmuje żadnej odpowiedzialności za działania lub zaniechania działań przez jakąkolwiek inną firmę członkowską lub firmy członkowskie.