

Newsletter Podatkowy

Wydanie # 25 - Kwiecień 2012



Szanowni Państwo,

Przekazujemy do zapoznania się kwietniowy numer Newslettera Podatkowego. Polecamy Państwa uwadze materiał dotyczący traktowania dla celów podatku VAT zbycia przedsiębiorstwa bez nieruchomości w świetle niedawnego wyroku TSUE. Prezentujemy także materiał dotyczący podejścia do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i budowli przeznaczonych do działalności gospodarczej - niekorzystnym dla podatników kryterium kwalifikacji jest aktualnie tytuł własności, a nie biznesowe realia (np. brak faktycznego wykorzystania budynku). Biorąc pod uwagę rosnącą ilość tworzonych podatkowych grup kapitałowych warto także odnotować korzystny wyrok odmawiający organom podatkowym prawa do szacowania podstawy opodatkowania dla potrzeb VAT w transakcjach realizowanych między spółkami grupy podatkowej.

Omówienie pozostałych tematów znajdą Państwo w numerze. Zapraszam do szczegółowej lektury.

Z poważaniem,

Krystyna Szydłowska

SPIS TREŚCI

- 1. VAT: Czy zbycie przedsiębiorstwa bez nieruchomości podlega opodatkowaniu VAT?**
- 2. Podatek od nieruchomości: Stawka podatku a stan techniczny budynku/budowli**
- 3. Międzynarodowe prawo podatkowe: Protokół do Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem**
- 4. Międzynarodowe prawo podatkowe: Implementacja unijnej dyrektywy w sprawie zabezpieczenia społecznego przez Szwajcarię**
- 5. Ceny transferowe: Podatkowa grupa kapitałowa a opodatkowanie podatkiem VAT**





1 VAT: Czy zbycie przedsiębiorstwa bez nieruchomości podlega opodatkowaniu VAT?

Zbycie przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części) z wyłączeniem nieruchomości nie podlega opodatkowaniu VAT, jeśli nabywca może kontynuować działalność prowadzoną przez zbywcę.

Co do zasady, transakcja zbycia przedsiębiorstwa (od dnia 1 grudnia 2008 r. także jego zorganizowanej części) nie podlega opodatkowaniu VAT, stosownie do treści art. 6 ust. 1 ustawy o VAT. Wyłączenie to jest oparte na możliwości przewidzianej w art. 19 Dyrektywy VAT nr 112 (oraz odpowiadającym mu art. 5 ust. 8 Dyrektywy VAT nr 6), który stanowi, iż w przypadku, gdy przedmiotem zbycia jest całość lub część majątku podatnika, państwa członkowskie mogą uznać, że czynność taka nie stanowi dostawy towarów i tym samym nie podlega opodatkowaniu VAT.

W związku z faktem, iż ustawa o VAT nie definiuje pojęcia „przedsiębiorstwo”, dla ustalenia co należy rozumieć przez „przedsiębiorstwo”, zgodnie z powszechnie przyjętym poglądem, stosuje się definicję przyjętą w Kodeksie cywilnym. W myśl w art. 55 Kodeksu Cywilnego przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Kodeks cywilny wylicza przykładowe składniki wchodzące w skład przedsiębiorstwa, lecz wyliczenie to nie ma charakteru enumeratywnego. A zatem, o tym, czy w danym przypadku mamy do czynienia z przedsiębiorstwem będzie decydować powiązanie funkcjonalne i organizacyjne pomiędzy poszczególnymi składnikami majątku. Oznacza to, że **aby przenoszony majątek mógł zostać zakwalifikowany jako przedsiębiorstwo musi on stanowić na tyle zorganizowany kompleks praw, obowiązków i rzeczy, aby móc realizować zadania gospodarcze przypisywane przedsiębiorstwu.** W konsekwencji wyłączenie ze sprzedaży funkcjonalnie istotnych składników przedsiębiorstwa (czyli takich bez których przedsiębiorstwo nie jest w stanie funkcjonować) skutkować będzie tym, że nie będzie można mówić o sprzedaży przedsiębiorstwa, a co za tym idzie taka transakcja będzie musiała zostać

opodatkowana VAT według stawki właściwej dla poszczególnych składników majątku.

Z wyłączeniem zbycia przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części) od opodatkowania VAT wiążą się liczne wątpliwości co do rodzajów składników majątkowych, jakie muszą zostać zbyte, aby uznać, iż w danym przypadku doszło do spełnienia przesłanek z art. 6 ust. 1 ustawy o VAT.

Wiele kontrowersji budził fakt, czy w przypadku działalności, do której prowadzenia niezbędna jest nieruchomość zbycie przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części) bez nieruchomości korzysta z wyłączenia z VAT. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 13 października 2010 r. (sygn. IPPP1-443-717/10-4/JL) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że skoro z przenoszonego zespołu składników zostało wyłączone prawo własności do nieruchomości, zespół ten nie może zostać uznany za zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Niemożliwe byłoby, bowiem prowadzenie przedsiębiorstwa spółki bez powierzchni biurowej. Do podobnych konkluzji doszedł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 28 maja 2008 r. (sygn. akt I SA/Bd 135/08).

Odmienne w sprawie dotyczącej zbycia przedsiębiorstwa bez nieruchomości wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 marca 2011r. (sygn. I FSK 1062/10). Sąd uznał za nieuzasadnione stanowisko organów podatkowych jakoby transakcja mająca za przedmiot przedsiębiorstwo, w przypadku wyłączenia z niej jednego z elementów opisanych przykładowo w art. 55 Kodeksu Cywilnego skutkowałą zawsze uznaniem, że zbywane składniki tracą łącznie charakter przedsiębiorstwa. Zdaniem składu orzekającego, aby można było mówić o czynności, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, przedmiotem czynności muszą być objęte bezwzględnie te elementy, które umożliwią kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie oznacza to jednak, aby w tym względzie możliwe było formułowanie jakichkolwiek uniwersalnych wzorców czy kryteriów.

Potwierdzenie, że przeniesienie na nabywcę przedsiębiorstwa własności (prawa do użytkowania wieczystego) nieruchomości nie jest elementem niezbędnym do zakwalifikowania



transakcji jako zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części znajduje wyraz w wyroku TSUE z dnia 10 listopada 2011 r. (sygn. akt C-444/10). Sprawa dotyczyła niemieckiej podatniczki VAT, która sprzedała zapas towarów wraz z wyposażeniem należącego do niej sklepu, traktując tę sprzedaż, jako zbycie przedsiębiorstwa niepodlegające VAT, mimo tego, iż transakcja nie objęła sprzedaży lokalu, w którym znajdował się sklep. Lokal ten został natomiast wydzierżawiony nabywcy na czas nieoznaczony. W orzeczeniu Trybunał stwierdził, że w przypadku działalności, dla prowadzenia której niezbędne jest dysponowanie nieruchomością nie wymaga się, by właściciel przedsiębiorstwa był jednocześnie właścicielem nieruchomości. A zatem, **w sytuacji, gdy konkretny lokal lub nieruchomość nie ma szczególnych cech koniecznych do prowadzenia określonej działalności (istnienie możliwości wykonywania tej działalności również w innym lokalu), to udostępnienie nieruchomości w jakikolwiek sposób nie jest warunkiem uznania transakcji za zbycie przedsiębiorstwa.**

Wyrok TSUE należy ocenić pozytywnie. W szczególności, ważne jest to, że TSUE po raz kolejny rozstrzygając sprawę zwrócił uwagę na ekonomiczny aspekt transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Taka interpretacja przepisów jest niewątpliwie korzystna dla podatników, ponieważ potwierdza, iż wyłączenie niektórych składników majątku przedsiębiorstwa w przypadku jego zbycia nie powoduje automatycznie, że taka transakcja nie może korzystać z wyłączenia z opodatkowania VAT, przewidzianego w art. 6 ust. 1 ustawy o VAT.

2 Podatek od nieruchomości: Stawka podatku a stan techniczny budynku/budowli

Zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz. U. 2010, Nr 95, poz. 613; dalej: PLoKU), budynkiem bądź budowlą związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej jest każda budowla lub budynek będąca w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Podlegają one opodatkowaniu według stawek przewidzianych dla przedsiębiorców chyba, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności ze względów technicznych.

Przepisy ustawy nie określają znaczenia pojęcia „względów technicznych”, jednakże powszechnie przyjmuje się, że istotą wskazanego wyłączenia jest stan nieruchomości, który w sposób obiektywny uniemożliwia prowadzenie w niej działalności gospodarczej. Jak podkreśla Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z 28 kwietnia 2011 roku (sygn. I SA/Sz 53/11) „nie może być tak, że przysłowiowa „dziura w dachu” powoduje, że budynek traci charakter związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, a przez to zdecydowanie zmniejsza się jego opodatkowanie”. Tak, więc, **podejście organów sądowych do kwalifikacji względów technicznych wydaje się być w praktyce restrykcyjne.**

Ponadto, skład orzekający wskazał, że „Ponieważ ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia „względów technicznych” w dotychczasowym orzecznictwie przyjmuje się, że pod pojęciem tym należy rozumieć okoliczności uniemożliwiające wykorzystywanie obiektu do działalności gospodarczej, które mają charakter obiektywny i stanowią też trwałą przeszkodę do prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku budynków wyłączenie nastąpi to w niektórych sytuacjach, np.: zawalenia, wydania decyzji o rozbiórce, które uniemożliwią ich użytkowanie. Względy techniczne muszą, zatem dotyczyć samego przedmiotu opodatkowania.”

W chwili obecnej jedynym kryterium decydującym czy dana nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej jest fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę. Nie jest natomiast istotne z punktu widzenia ustawowego, czy dana nieruchomość jest w istocie wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej przez okres całego roku lub, czy też w ogóle jest wykorzystywana w ramach takiej działalności. Co więcej nawet istotne wady, które jednak definitywnie nie przekreślają możliwości wykorzystywania budynku w działalności gospodarczej nie stanowią „względów technicznych” w rozumieniu PLoKU.

Ten niekorzystny dla podatników pogląd został potwierdzony m.in. w cytowanym powyżej wyroku WSA w Szczecinie z 28 kwietnia 2011 roku. W orzeczeniu WSA podkreśla, iż **nieprowadzenie**



przez podmiot gospodarczych w przedmiotowych obiektach działalności pozostaje bez wpływu na wymiar podatku. Zdaniem sądu z definicji gruntu/budynku/budowli związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 1a ust. 1 pkt 3 PLoKU) nie wynika expressis verbis warunek wykorzystania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, lecz wystarczy sam fakt posiadania go przez przedsiębiorcę. Co za tym idzie obiekty niewykorzystywane gospodarczo w danym momencie należy uznać za związane z działalnością gospodarczą i opodatkowywane na zasadach ogólnych bez jakichkolwiek zwolnień.

3 Międzynarodowe prawo podatkowe: Protokół do Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem

Ministerstwo Finansów poinformowało na swojej stronie internetowej, że w dniu 22 marca 2012 r. w Nikozji został podpisany Protokół o zmianie Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 4 czerwca 1992 r.

O planowanych zmianach do Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem (dalej „Umowa”) informowaliśmy Państwa w ubiegłym roku we wrześniowym numerze Newslettera Podatkowego. Wówczas Ministerstwo Finansów przekazało do publicznej wiadomości jedynie informację o zakresie planowanych zmian, bez ujawniania treści samego protokołu.

Ujawniona niedawno treść protokołu potwierdza m.in., że po jego wejściu w życie **polscy rezydenci podatkowi nie będą już mieli możliwości odliczenia od podatku należnego w Polsce od dochodów opodatkowanych cypryjskim podatkiem u źródła** (odsetek, dywidend oraz należności licencyjnych) **kwot tzw. podatku fikcyjnego** (tj. podatku, jaki mógłby zostać nałożony przez władze Cypryjskie zgodnie z Umową). Tym samym odliczeniu od polskiego podatku będzie podlegał podatek faktycznie zapłacony na Cyprze.

Protokół zakłada również zmianę artykułu 16 Umowy regulującego zasady opodatkowania dyrektorów, w wyniku której **uzyskiwane przez dyrektorów wynagrodzenia będą opodatkowane wyłącznie w ich państwie rezydencji**. A zatem, polscy rezydenci uzyskujący dochody z tytułu pełnienia funkcji dyrektorów w spółkach prawa cypryjskiego, będą rozliczali podatek od tych dochodów wyłącznie w Polsce (dochody te w ogóle nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem u źródła na Cyprze). Tym samym osoby te nie będą już mogły korzystać z preferencyjnych zasad opodatkowania tego typu dochodów zgodnie z prawem cypryjskim.

Umowę rozszerzono również o pełną klauzulę wymiany informacji w sprawach podatkowych, będącą implementacją art. 26 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku.

Protokół wejdzie w życie po zakończeniu procedury przesyłania not ratyfikacyjnych tj. z dniem otrzymania ostatniej z not ratyfikacyjnych oraz uchwaleniu ustawy o ratyfikacji umowy przez sejm. Na chwilę obecną trudno oszacować, kiedy procedura ratyfikacyjna zostanie zakończona.

4 Międzynarodowe prawo podatkowe: Implementacja unijnej dyrektywy w sprawie zabezpieczenia społecznego przez Szwajcarię

Od dnia 1 kwietnia 2012 r. w Szwajcarii obowiązuje nowe unijne rozporządzenie w zakresie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego

Dnia 1 kwietnia 2012 roku w Szwajcarii weszło w życie Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 w zakresie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego. Przed tą datą w stosunkach ze Szwajcarią obowiązywało nadal Rozporządzenie nr 1408/1971, które w obrębie Unii Europejskiej obowiązywało, co do zasady, do końca kwietnia 2010 roku.

Mając na względzie powyższe należy pamiętać, że obecnie składając wniosek o wydanie zaświadczenia zezwalającego na pozostawanie pracownika oddelegowanego do Szwajcarii w polskim systemie ubezpieczeń społecznych należy stosować przepisy nowego rozporządzenia. Dokumentem potwierdzającym podleganie polskiemu ubezpieczeniu



społecznemu w czasie oddelegowania do Szwajcarii będzie obecnie, co do zasady, zaświadczenie A1 (stosowane dotychczas wyłącznie w odniesieniu do pracowników delegowanych w obszarze Unii Europejskiej), a nie zaświadczenie E101 jak miało to miejsce dotychczas.

5 Ceny transferowe: Podatkowa grupa kapitałowa a opodatkowanie podatkiem VAT

Organom podatkowym nie przysługuje uprawnienie do szacowania podstawy opodatkowania w VAT w transakcjach realizowanych między spółkami z podatkowej grupy kapitałowej

W wyroku z dnia 22 lutego 2012 r. (sygn. akt III SA/Wa 1436/11) WSA w Warszawie orzekł, iż organy podatkowe nie mają prawa do szacowania podstawy opodatkowania w VAT w przypadku transakcji realizowanych między spółkami należącymi do podatkowej grupy kapitałowej utworzonej na podstawie art. 1a ustawy o CIT.

Przedmiotem skargi była interpretacja indywidualna Ministra Finansów, w której organ podatkowy uznał, że chociaż spółki z grupy

kapitałowej na gruncie ustawy o CIT mają możliwość stosowania między sobą cen transferowych odbiegających od cen rynkowych, co nie podlega szacowaniu przez organy podatkowe, to takiego przywileju nie przewiduje ustawa o VAT. W konsekwencji Minister Finansów stwierdził, iż organy podatkowe będą uprawnione na podstawie art. 32 ustawy o VAT do szacowania obrotu spółkom z podatkowej grupy kapitałowej w przypadku, gdy sprzedaż towarów między tymi spółkami odbywać będzie się z zastosowaniem cen nierynkowych.

WSA w Warszawie uznał stanowisko Ministra Finansów za nieprawidłowe, zwracając uwagę, iż celem wprowadzenia art. 32 do ustawy o VAT było przeciwdziałanie działaniom polegającym na uchylaniu się lub zmierzającym do uniknięcia opodatkowania. Natomiast w sytuacji, gdy przepisy ustawy o CIT zezwalają spółkom z podatkowej grupy kapitałowej na ustalanie w transakcjach między sobą cen odbiegających od cen rynkowych, brak jest podstaw do twierdzenia, iż takie działanie ma na celu uchylanie się od opodatkowania. **Tym samym organom podatkowym nie będzie przysługiwało prawo do szacowania obrotu w tym zakresie.** Podobne stanowisko w sprawie o analogicznym stanie faktycznym zajął NSA w wyroku z dnia 28 listopada 2011 r. (sygn. akt I FSK 155/11).

Jak zamówić Newsletter Podatkowy?

Newsletter podatkowy jest bezpłatnym miesięcznikiem dotyczącym zagadnień podatkowych.

W celu subskrypcji, prosimy o wysłanie e-maila na adres: podatki@mazars.pl z podaniem:

Imienia i nazwiska
Stanowiska
Nazwy firmy

Jeśli nie życzą sobie Państwo otrzymywania takich informacji w przyszłości prosimy odesłać e-mail z tematem „NIE” na adres podatki@mazars.pl

Kontakt:



Krystyna Szydłowska
Dyrektor Działu Doradztwa Podatkowego
k.szydłowska@mazars.pl

Dział Doradztwa Podatkowego
Mazars w Warszawie
Ul. Piękna 18
00-549 Warszawa
Tel.: +48 22 25 55 200
E-mail: podatki@mazars.pl
www.mazars.pl

Mazars jest firmą partnerską Instytutu Rachunkowości i Podatków



Niniejszy Newsletter Podatkowy redagowany jest przez zespół doradców podatkowych Mazars Audyt Sp. z o.o. Celem Newslettera Podatkowego jest poinformowanie czytelników o aktualnych zmianach w zakresie podatków. Prezentowane informacje opracowane zostały z należytą starannością, jednakże przedstawione są w formie skróconej i ogólnej. Niniejsza publikacja ma zatem charakter wyłącznie orientacyjny i nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. Mazars Audyt Sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie przedstawionych informacji. Przed podjęciem decyzji i działań rekomendujemy zasięgnięcie fachowej opinii doradców Mazars Audyt Sp z o.o.