

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

Oddział Mazowiecki

**PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE –
ORZECZNICZE PRÓBY ZROZUMIENIA SIĘ**

**I MAZOWIECKA DEBATA
O PODATKACH I PRAWIE**

Warszawa, 3-4 czerwca 2022 r.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

Oddział Mazowiecki

**PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE –
ORZECZNICZE PRÓBY ZROZUMIENIA SIĘ**

**I MAZOWIECKA DEBATA
O PODATKACH I PRAWIE**

Warszawa, 3-4 czerwca 2022 r.

Spis treści

| | |
|--------------|---|
| Program..... | 7 |
|--------------|---|

DZIEŃ I

| | |
|-----------------|----|
| Sesja I | 11 |
| Sesja II | 31 |
| Sesja III | 51 |

DZIEŃ II

| | |
|----------------|-----|
| Sesja IV | 67 |
| Sesja V | 91 |
| Sesja VI | 111 |

Dzień pierwszy

11.00-12.00 - Rejestracja uczestników/kawa na powitanie

12.00. Rozpoczęcie, powitanie gości

– Anna Misiak – przewodnicząca MO KIDP,

12.15 – 14.30 Sesja I: **Ekspansja instytucji cywilnoprawnych w prawie podatkowym czy autonomizacja prawa podatkowego?**

- **Powództwo pauliańskie w prawie podatkowym. Jest/nie ma/powinno być?** -

- Tomasz Krzywański (GWW - moderator),

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ),

prof. dr hab. Adam Nita (UJ), dr Joanna Kisielińska-Garncarek (Gessel),

dyskusja

- **Problem zwrotu nadpłaty podatku przerzuconego na nabywcę. Kto może być bezpodstawnie wzbogacony?** -

- dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (moderator),

Małgorzata Militz (GWW), sędzia NSA Adam Bącal,

dr hab. Dominik Mączyński prof. UAM

dyskusja

- **Pozorność „cywilistyczna” a „podatkowa”**

- dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki prof. UMK (moderator),

Andrzej Lodziński – Przewodniczący KRDP,

dr hab. Dominik Mączyński prof. UAM, Tomasz Siennicki (KNDP)

dyskusja

14.30 -14.45 Przerwa

14.45 – 16.00 Sesja II: **Prawo cywilne a podatki dochodowe cz. I**

– prowadzenie Alicja Sarna, SSW

- **obce prawo cywilne w procedurze interpretacyjnej** (wyrok NSA z 8.06.2018 r. II FSK 1387/16 - możliwość ujęcia prawa obcego w opisie stanu faktycznego i brak możliwości badania treści prawa obcego przez organ w postępowaniu interpretacyjnym; wyrok NSA z 23.01.2018 r., II FSK 84/16 - odmowa wydania interpretacji potwierdzającej istnienie zagranicznego zakładu polskiego podatnika ze względu na konieczność uwzględnienia przez organ interpretacyjny prawa obcego, w tym gospodarczego)

– dr Michał Bernat (Dentons)

- **pojęcie majątku na gruncie prawa podatkowego** (wyrok NSA z 28.04.2022, II FSK 2031/19)

- Adam Waclawczyk (Deloitte)

- „konwersja” wierzitelności na kapitał - czy i jak przyjmować konstrukcje cywilnoprawne na gruncie podatkowym (wyrok NSA z 23.06.2021, II FSK 3151/18, uchwała NSA z 14.06.2021, II FPS 2/21, wyrok NSA z 18.08.2020, II FSK 2083/19) – Michał Goj (EY)

dyskusja

16.00-16.15 Przerwa

16.15 – 18.00 Sesja III **Rekompensata za szkody poniesione przez podatników wskutek wydania bezprawnych decyzji**

- prowadzenie: Marek Gizicki

- **wprowadzenie: zasady odpowiedzialności Skarbu Państwa; wymiar szkód poniesionych przez podatników; praktyka orzecznicza**

- Marek Gizicki (Deloitte)

- **bezprawność decyzji** (m. in.: wyrok SA w Warszawie z 22.10.2020 r. I ACa 503/19; wyrok SA w Katowicach z 23.05.2014, I ACa 795/12; wyrok SO w Kielcach z 12.07.2018)

- Bartosz Barański (Deloitte)

- **dowodzenie szkody poniesionej przez podatnika**

i adekwatnego związku przyczynowo-skutkowego (m. in.: wyrok SA w Warszawie z 24.06.2021, V ACa 48/21; wyrok SA w Szczecinie z 23.12.2020, I ACa 705/16; wyrok SA w Warszawie z 7.06.2018, V ACa 402/17; wyrok SA w Warszawie z 22.10.2020, I ACa 503/19; wyrok SA w Poznaniu z 29.07.2010, I ACa 512/10)

– dr Katarzyna Kamińska-Krawczyk

- **rekompensata w formie oprocentowania nadpłaty – kiedy organ twierdzi, że podatek przyczynił się do opóźnienia w wydaniu decyzji**

(wyrok NSA z 6.02.2020, II FSK 1872/19; wyrok NSA 26.10.2021, II FSK 506/19) – Michał Potyrała (PwC)

dyskusja

Kolacja od 19.00- 23.00 Klub Bankowca, ul. Smolna 6.

Dzień drugi

9.00 -10.30 Sesja IV **Podatki majątkowe i nieporozumienia cywilistyczno-podatkowe**

– prowadzenie: dr Adam Kałużny

- **ile waży „goodwill”?** (uchwała NSA z 21 lutego 2022 r. III FPS 2/21)

- Mirosław Michna (KPMG)

- **czy budowle i budynki to zawsze zmartwienie właściciela gruntu? Jak wyjątki od zasady superficies solo cedit wpływają na podatki** (wyrok NSA z 25 września 2019 r. II FSK 3286/17)

– dr Adam Kałużny (Deloitte)

- **posiadanie nieruchomości w kontekście podatku od nieruchomości, czyli jak sądy stawiają czoła różnorodności życia gospodarczego i działań podatników i ich księgowych** (wyrok TK z 24.02.2021 r., SK 39/19, wyrok WSA w Szczecinie z 13.04.2022, I SA/Sz 1002/21, wyrok NSA z 24.03.2022, III FSK 2647/21)
- dr Izabela Andrzejewska-Czernek

- **czy zawsze korzystanie z nieruchomości publicznych determinuje status podatnika podatku od nieruchomości? Posiadanie w kontekście różnych form prawnych korzystania z nieruchomości** (wyroki NSA z 24 marca 2021 r. III FSK 1143/21, III FSK 1149/21 i III FSK 1150/21)
- Michał Nielepkowicz (Thedy)

- **ustanowienie nieodpłatnej służebności a podstawa opodatkowania w podatku od spadków i darowizn – mała(?), perfidna, idealna cywilistyczna pułapka podatkowa** (wyrok WSA w Gdańsku z 18.04.2018 r. I SA/Gd 199/18)
- dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

dyskusja

10.30-10.45 Przerwa

10.45-12.00 Sesja V **Prawo cywilne a podatki dochodowe cz. II**
- prowadzenie dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

- **spółka w organizacji a wymiana udziałów** (wyroki NSA z 22.07.2021, II FSK 2416/20 oraz II FSK 2417/20, wyrok NSA z 6.04.2022, II FSK 977/20)
- Lesław Mazur (Thedy)

- **zdarzenie cywilnoprawne i causa czynności cywilnoprawnej a powstanie i korekta przychodu podatkowego** (powstanie przychodu ze zbycia akcji a wpis do rejestru akcjonariuszy - 0111-KDIB1-2.4010.603.2021.1.MZA; korekta przychodu a stwierdzenie nieważności czynności prawnej – wyrok WSA w Warszawie z 21.06.2020, III SA/Wa 291/10; 0114-KDIP3-1.4011.259.2018.1.KS; 0115-KDIT3.4011.248.2018.1.WM; przeniesienie akcji w ramach datio in solutum a pojęcie zbycia w kontekście causy czynności prawnej - III SA/Wa 2407/21)
- Maciej Zborowski (KNDP)

- **„plusy dodatnie i plusy ujemne” cywilistycznego podejścia do nieodpłatnych świadczeń w podatkach dochodowych** – od zdumienia (uchwała NSA z 18.11.2002 r., FPS 9/02; wyrok NSA z 9.01.2007 r. II FSK 1554/05), przez nadzieję (wyrok TK 8.07.2014 r., K 7/13) po rozczarowania (wyrok NSA z 13.10.2021, II FSK 322/19, wyrok NSA z 3.02.2021, II FSK 2842/18)
- Alicja Sarna (SSW),
dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

dyskusja

Przerwa obiadowa 12.00-12.45

12.45-15.00 Sesja VI **VAT - podatek ponad prawem cywilnym?**
- prowadzenie: Małgorzata Militz

- **rzeczywistość gospodarcza, czy prawo cywilne - co w końcu decyduje?** (kilka refleksji po wyroku TS UE z 24.02.2022 w sprawie Suzlon Wind Energy Portugal C-588/20)

- dr Paweł Mięka (Deloitte)

- **ćwierkały jaskółki, że najgorsze są współwłasność i spółki – wyrok TSUE z 24.03.2022 C-697/20 w sprawie opodatkowania VAT gospodarstw rolnych**

- dr Jacek Matarewicz (Ożóg Tomczykowski)

- **„kup pan cegłę – czyli o tym, jak można sprzedać studzienkę asenizacyjną odrębnie od nieruchomości** (wyrok NSA z 18.10.2018 r. I FSK 1633/18)

- Tomasz Siennicki (KNDP)

- **wpływ nieważności czynności/oświadczenia woli na prawo do odliczenia podatku VAT** (wyrok NSA z 03.2017, I FSK 1325/15)

- Sławomir Pilarczyk (Crido)

- **dostawa towaru czy świadczenie usługi - cesja praw z umowy przedwstępnej nabycia nieruchomości** (wyrok TS UE z 17.10.2019 r. Paulo Nascimento Consulting C-692/17, wyrok z 9.02.2022, NSA z I FSK 1974/18, wyrok WSA w Warszawie z 25.03.2022, III SA/Wa 1622/21, nieprawomocny)

– Magdalena Jaworska (MDDP)

- **człowiek może wyleczony, a problem w VAT dopiero się zaczął - niekompatybilność prawa cywilnego z VAT czy niekompatybilność VAT z prawem cywilnym?** (kilka refleksji po wyrokach TSUE z 27.03.2014 Le Rayon d'Or SARL C-151/13 i z 29.10.2015 Sudaçor C-174/14,) - dr Beata Rogowska-Rajda (Z-ca Dyrektora ds. Wiążących Informacji Stawkowych)

Dyskusja

Podsumowanie konferencji

DZIEŃ I

SESJA I

Powództwo pauliańskie w prawie podatkowym. Jest/nie ma/powinno być?

Tomasz Krzywański (GWW - moderator)

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ)

Prof. dr hab. Adam Nita (UJ)

Dr Joanna Kisielińska-Garncarek (Gessel)

Transformacja linii orzeczniczej na przestrzeni lat

PRZECIW

Post. SN z 24.06.1999 r. II CKN 298/99

Nie jest dopuszczalna ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika, jeżeli wierzytelność Skarbu Państwa wynika z wydanej decyzji organu podatkowego ustalającej zobowiązanie podatkowe dłużnika.

Uchwała SN 7 sędziów z 12.03.2003 r. III CZP 85/02

Skarga pauliańska jest instytucją prawa cywilnego, służy więc ona jedynie ochronie wierzytelności cywilnoprawnych, a takiego charakteru nie mają publicznoprawne wierzytelności przysługujące Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych

ZA

Post. SN z 22.04.1998 r. I CKN 1000/97

Droga sądowa jest dopuszczalna, jeżeli powód opiera swoje roszczenia na zdarzeniach prawnych, które mogą stanowić źródło stosunków cywilnoprawnych.

Wyrok TK z 10.07.2000 r. SK 12/99

Art. 1 kpc rozumiany w ten sposób, iż w zakresie pojęcia "sprawy cywilnej" nie mogą się mieścić roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Wyrok SN z 12.12.2001 r. III CKN 496/00

Źródłem roszczenia pauliańskiego jest ustawa. Wyrok uwzględniający powództwo umożliwia stronie powodowej jako wierzycielowi przeprowadzenie egzekucji wprost z majątku osoby trzeciej, lecz z tytułu zobowiązania istniejącego po stronie niełojalnego dłużnika a nie osoby trzeciej.

Wyrok NSA z 23.09.2009 r. I FSK 911/08

Skarga pauliańska może mieć zastosowanie - w drodze analogii - także do ochrony należności podatkowych. Skarga pauliańska chroniąca wierzycieli przed wyzbywaniem majątku przez dłużników w celu uniemożliwienia egzekucji przysługuje również wierzycielom należności publicznoprawnych, a zatem podatków, składek ZUS itp..

Wyrok SN z 28.10.2010 r. II CSK 227/10

Art. 527 § 1 KC w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii legis do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji

Wyrok TK z 18.04.2018 r. K 52/16

Droga sądowa w sprawie, w której ZUS domaga się na podstawie art. 527 k.c. ochrony należności z tytułu składki na ubezpieczenie społeczne, jest dopuszczalna.



Poniżej przedstawiono fragmenty najważniejszych wyroków, które w głównej mierze kształtowały linię orzecniczą dotycząca stosowania skargi pauliańskiej do zobowiązań publicznoprawnych:

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 kwietnia 1998 r. I CKN 1000/97:

Powstanie stosunku cywilnoprawnego zależy jest od istnienia stanu faktycznego, z którym dyspozycja normy prawa cywilnego łączy wspomniany skutek.

Fakty z którymi prawo cywilne łączy powstanie stosunku cywilnoprawnego, są zdarzeniami z zakresu prawa cywilnego. Wśród tych zdarzeń wyróżnia się między innymi działania, przez które rozumie się także zaniechania. Działaniem (zaniechaniem) jest zarówno czynność zmierzająca do wywołania skutków cywilnoprawnych (oświadczenie woli), jak również akt administracyjny wywołujący skutki w zakresie prawa cywilnego. Jest nim także czyn niedozwolony.

Dopuszczalność drogi sądowej zależy od stanu faktycznego, na którym strona powodowa opiera w pozwie swoje roszczenie, nie zależy natomiast od wykazania istnienia roszczenia, ani też stosunku prawnego pomiędzy stronami. Jeśli powód swoje roszczenie opiera na zdarzeniach prawnych, z których wynikają konsekwencje cywilnoprawne, to droga sądowa jest dopuszczalna.

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 1999 r. II CKN 298/99:

"Sprawą cywilną" będzie każda sprawa dotycząca ochrony praw podmiotowych, wynikająca ze stosunków unormowanych przez prawo cywilne. Skoro prawo cywilne reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi (art. 1 k.c.), przeto przez sprawy cywilne rozumieć należy sprawy dotyczące ochrony praw podmiotowych wynikłe ze stosunków cywilnoprawnych normowanych prawem cywilnym, bez względu na to, między jakimi podmiotami one zachodzą i czy chodzi w nich o prawa i interesy indywidualne jednostek, czy też o prawa i interesy Państwa.

Nie jest dopuszczalna ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika (art. 527 k.c.), jeżeli wierzytelność Skarbu Państwa wynika z wydanej decyzji organu podatkowego ustalającej zobowiązanie podatkowe dłużnika.

Dla takich stosunków prawnych, a ściślej wierzytelności, nie jest dopuszczalna przewidziana w art. 527 i nast. k.c. ochrona. Zasadnie zatem Sąd drugiej instancji w uwzględnieniu zażalenia pozwanej zmienił zaskarżone postanowienie i odrzucił pozew. Słusznie Sąd Apelacyjny wskazał na akty prawne zapewniające wierzycielowi ochronę, w tym także na przepisy art. 29, 91, 107, 110, 111 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r. SK 12/99:

Obecnie uznaje się, że przedmiotem procesu jest tzw. roszczenie procesowe, oderwane od materialno-prawnego "usprawiedliwienia" roszczenia zgłaszanego w pozwie

Roszczenie procesowe, to sama możliwość wniesienia sprawy do sądu i żądania ochrony. Roszczenie procesowe jest instytucją czysto procesową, czasem nie mającą odzwierciedlenia w prawie cywilnym materialnym. Obowiązkiem sądu jest zajęcie się roszczeniem procesowym i to niezależnie od tego, czy jest ono merytorycznie uzasadnione. W chwili, gdy pozew wpływa do sądu, sąd dokonuje jego oceny według treści żądania. Przedmiotem oceny na tym etapie postępowania jest bowiem wyłącznie roszczenie procesowe, a zatem twierdzenie powoda o istnieniu albo nieistnieniu określonej normy indywidualno-konkretnej przedstawione sądowi celem wiążącego ustalenia tego istnienia albo nieistnienia"

Jeśli według twierdzeń powoda zawartych w pozwie, między nim a pozwanym istnieje stosunek cywilnoprawny, droga sądowa jest dopuszczalna i pozew nie może być odrzucony z powodu jej

braku. Proces przed sądem ma dopiero wykazać, czy twierdzenie będące jego przedmiotem znajduje podstawę w przepisach prawa materialnego

Inaczej rzecz ujmując "sprawa cywilna to nic innego jak abstrakcyjny stosunek prawny z zakresu prawa cywilnego"; proces ma na celu wiążące ustalenie istnienia albo nieistnienia konkretnego stosunku cywilnoprawnego między powodem i pozwanym

"Droga sądowa jest dopuszczalna, jeżeli powód opiera swoje roszczenia procesowe na zdarzeniach prawnych, które mogą stanowić źródło stosunków cywilnoprawnych". To sformułowanie zwraca uwagę przede wszystkim na fakt, że na etapie podejmowania decyzji w sprawie dopuszczalności drogi sądowej sąd nie jest uprawniony do rozstrzygnięcia o zasadności roszczenia powoda; nawet gdy sąd jest przekonany o braku podstaw materialno-prawnych do zasadzenia powództwa, ma obowiązek merytorycznego rozpoznania sprawy, jeśli tylko w pozwie sformułowane są żądania opierające się na normach cywilnoprawnych.

Zadaniem sądu rozpatrującego sprawę jest dopiero zbadanie prawdziwości i zasadności roszczeń powoda.

Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 grudnia 2001 r. III CKN 496/00

Źródłem roszczenia pauliańskiego jest ustawa. Niezbędnym warunkiem uwzględnienia powództwa przeciwko skarżącej Spółdzielni jako osoby trzeciej jest istnienie wierzytelności.

Wyrok uwzględniający powództwo umożliwia stronie powodowej jako wierzycielowi przeprowadzenie egzekucji wprost z majątku osoby trzeciej, lecz z tytułu zobowiązania istniejącego po stronie nielojalnego dłużnika a nie osoby trzeciej. W tym znaczeniu akcja pauliańska wykazuje charakter środka egzekucyjnego, bowiem umożliwia wierzycielowi zaspokojenie jego należności.

Uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 12 marca 2003 r. III CZP 85/02

Droga sądowa w sprawie, w której Zakład Ubezpieczeń Społecznych domaga się na podstawie art. 527 k.c. ochrony należności z tytułu składki na ubezpieczenie społeczne, jest dopuszczalna.

Jeżeli źródłem tym jest decyzja administracyjna, to tylko wyjątkowo, gdy wyraźnie przewiduje to dany przepis, możemy mieć do czynienia ze stosunkiem cywilnoprawnym, a w konsekwencji ze sprawą cywilną. Jeżeli więc sprawa dotyczy stosunku, nie mającego cech stosunku cywilnoprawnego, a brak przepisu, który przekazywałby ją na drogę sądową, to droga ta jest niedopuszczalna i w konsekwencji pozew powinien zostać odrzucony.

Jeżeli według powoda jego roszczenie oparte jest na zdarzeniach prawnych wywołujących skutki cywilnoprawne, to chociażby powołane zdarzenie w rzeczywistości nie wywoływało takich skutków, to jednak droga sądowa jest dopuszczalna.

Innymi słowy, czy sąd mając do czynienia z procesem pauliańskim, w którym strona powodowa twierdzi, że jest pokrzywdzonym wierzycielem w rozumieniu przepisów prawa cywilnego i dlatego poszukuje ochrony swojej wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, jest bezwzględnie tym twierdzeniem związany, czy też może w początkowym stadium, ewentualnie w każdej dalszej fazie sprawy, ustalić, że strona powodowa nie występuje jako wierzyciel w rozumieniu prawa cywilnego, a jej należność jest tylko wierzytelnością w szerokim tego słowa pojęciu, a nie wierzytelnością cywilnoprawną, i w wyniku dokonanej oceny odrzucić pozew (art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c.).

W tej sytuacji trzeba uznać, że przynajmniej może wchodzić w rachubę przyjęcie stanowiska, iż konstrukcją cywilistycznej skargi pauliańskiej można także objąć, na przykład w drodze zastosowania analogiae legis, wierzytelność publicznoprawną. W stadium postępowania cywilnego, w którym dokonywana jest wstępna kontrola pozwu w aspekcie formalnym, nie można jednakże rozstrzygać o tego rodzaju żądaniu i to nawet w sytuacji, gdy może ono na pierwszy rzut oka budzić poważne zastrzeżenia natury merytorycznej.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 września 2009 r. I FSK 911/08

W orzecznictwie sądów powszechnych ugruntowane jest bowiem stanowisko, że skarga pauliańska jest instytucją prawa cywilnego, służy więc ona jedynie ochronie wierzytelności cywilnoprawnych, a takiego charakteru nie mają publicznoprawne wierzytelności przysługujące Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych.

Skarga pauliańska jako taka nie ma charakteru środka egzekucyjnego - w orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się bowiem, że skoro wyrok uwzględniający powództwo ze skargi pauliańskiej umożliwia stronie powodowej jako wierzycielowi przeprowadzenie egzekucji wprost z majątku osoby trzeciej z tytułu zobowiązania istniejącego po stronie nielejalnego dłużnika, to w tym znaczeniu skarga pauliańska wykazuje charakter środka egzekucyjnego, gdyż umożliwia wierzycielowi zaspokojenie jego należności.

Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r. II CSK 227/10

Krytyka przez niektórych przedstawicieli doktryny prawa cywilnego nowej linii orzeczniczej we wskazanym zakresie, to skutek wadliwego założenia, że do przyjęcia dopuszczalności drogi sądowej twierdzenie powoda o przysługiwaniu mu roszczenia podlegającego rozpoznaniu na drodze sądowej powinno być wypełnione podaniem faktów wskazujących na istnienie stosunku cywilnoprawnego między powodem i pozwanym, natomiast samo powołanie się na decyzję administracyjną ze wskazaniem, że rodzi ona konsekwencje cywilnoprawne, nie jest wystarczające.

Stwierdzenie dopuszczalności drogi sądowej z oczywistych względów nie przesądza skuteczności roszczenia dochodzonego na tej drodze.

Oznacza to zatem, że jeśli prawo publiczne nie przewiduje wyspecjalizowanego instrumentu cywilnoprawnego dla ochrony uzasadnionego interesu prawnego, nie można a priori wykluczyć możliwości wykorzystania instytucji kodeksu cywilnego. Dotyczy to zwłaszcza etapu wykonywania zobowiązań, których źródłem jest stosunek publicznoprawny.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. K 52/16

Stąd kontrargumenty odwołujące się do cywilistycznych konstrukcji i pojęć, w szczególności do pojęcia wierzytelności nie są przekonujące. Twierdzi się bowiem, że pojęcie to, zawarte w art. 527 § 1 k.c., odnosi się wyłącznie do roszczenia wynikającego ze stosunku cywilnoprawnego, i dlatego skarga pauliańska nie może być stosowana do ochrony należności publicznoprawnych.

W ocenie Marszałka, z przyjętego w tym wyroku szerokiego rozumienia pojęcia "sprawa cywilna" nie wynika nakaz przenoszenia na grunt prawa publicznego, w drodze analogii legis, konstrukcji normatywnych właściwych prawu prywatnemu.

Sankcja ta powoduje, że wierzyciel, który uzyskał uwzględniającą skargę pauliańską prawomocny wyrok, może skierować egzekucję do majątku osoby trzeciej w zakresie korzyści, jaką osoba ta otrzymała od dłużnika na podstawie czynności prawnej dokonanej z pokrzywdzeniem wierzyciela.

Jak już wspomniano, charakter prawny należności z punktu widzenia oceny czynności prawnej krzywdzącej wierzyciela, może być uznany za obojętny. Przede wszystkim jednak Rzecznik powołanemu przepisowi nie zarzuca tego, że jego treść, zawierająca pojęcie wierzytelności, jest niezgodna z Konstytucją, ale że przepis ten jest podstawą analogicznego wnioskowania, z którego wynika norma o określonej treści.

Przepisy prawne związane z zagadnieniem:

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.).

Art. 59. W razie zawarcia umowy, której wykonanie czyni całkowicie lub częściowo niemożliwym zadośćuczynienie roszczeniu osoby trzeciej, osoba ta może żądać uznania umowy za bezskuteczną w stosunku do niej, jeżeli strony o jej roszczeniu wiedziały albo jeżeli umowa była nieodpłatna. Uznania umowy za bezskuteczną nie można żądać po upływie roku od jej zawarcia.

Art. 527 § 1. Gdy wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć.

§ 2. Czynność prawna dłużnika jest dokonana z pokrzywdzeniem wierzycieli, jeżeli wskutek tej czynności dłużnik stał się niewypłacalny albo stał się niewypłacalny w wyższym stopniu, niż był przed dokonaniem czynności.

§ 3. Jeżeli wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli uzyskała korzyść majątkową osoba będąca w bliskim z nim stosunku, domniemywa się, że osoba ta wiedziała, iż dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli.

§ 4. Jeżeli wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli korzyść majątkową uzyskał przedsiębiorca pozostający z dłużnikiem w stałych stosunkach gospodarczych, domniemywa się, że było mu wiadome, iż dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli.

Art. 528. Jeżeli wskutek czynności prawnej dokonanej przez dłużnika z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową bezpłatnie, wierzyciel może żądać uznania czynności za bezskuteczną, chociażby osoba ta nie wiedziała i nawet przy zachowaniu należytej staranności nie mogła się dowiedzieć, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli.

Art. 529. Jeżeli w chwili darowizny dłużnik był niewypłacalny, domniemywa się, iż działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli. To samo dotyczy wypadku, gdy dłużnik stał się niewypłacalny wskutek dokonania darowizny.

Art. 530. Przepisy artykułów poprzedzających stosuje się odpowiednio w wypadku, gdy dłużnik działał w zamiarze pokrzywdzenia przyszłych wierzycieli. Jeżeli jednak osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową odpłatnie, wierzyciel może żądać uznania czynności za bezskuteczną tylko wtedy, gdy osoba trzecia o zamiarze dłużnika wiedziała.

Art. 531. § 1. Uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli następuje w drodze powództwa lub zarzutu przeciwko osobie trzeciej, która wskutek tej czynności uzyskała korzyść majątkową.

§ 2. W wypadku gdy osoba trzecia rozporządziła uzyskaną korzyścią, wierzyciel może wystąpić bezpośrednio przeciwko osobie, na której rzecz rozporządzenie nastąpiło, jeżeli osoba ta wiedziała o okolicznościach uzasadniających uznanie czynności dłużnika za bezskuteczną albo jeżeli rozporządzenie było nieodpłatne.

Art. 532. Wierzyciel, względem którego czynność prawna dłużnika została uznana za bezskuteczną, może z pierwszeństwem przed wierzycielami osoby trzeciej dochodzić zaspokojenia z przedmiotów majątkowych, które wskutek czynności uznanej za bezskuteczną wyszły z majątku dłużnika albo do niego nie weszły.

Art. 533. Osoba trzecia, która uzyskała korzyść majątkową wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli, może zwolnić się od zadośćuczynienia roszczeniu wierzyciela żądającego uznania czynności za bezskuteczną, jeżeli zaspokoi tego wierzyciela albo wskaże mu wystarczające do jego zaspokojenia mienie dłużnika.

Art. 534. Uznania czynności prawnej dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli za bezskuteczną nie można żądać po upływie lat pięciu od daty tej czynności.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).

Art. 29. § 1. W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art. 26, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.

§ 2. Skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- 1) zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej;
- 2) zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu;
- 3) ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka;
- 4) uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do płatnika oraz inkasenta.

Art. 91. Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Art. 107. § 1. W przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie.

§ 1a. Osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe.

§ 2. Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają również za:

- 1) podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
- 3) niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek;
- 4) koszty postępowania egzekucyjnego.

§ 3. Ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej.

Art. 110. § 1. Rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej, jednakże tylko do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie obejmuje:

- 1) niepobranych należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1;
- 2) odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w razie unieważnienia małżeństwa oraz separacji.

Art. 111. § 1. Członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą za zaległości podatkowe wynikające

z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w jej wykonywaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działalności.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie dotyczy osób, które w okresie stałego współdziałania z podatnikiem były osobami, wobec których na podatniku ciążył obowiązek alimentacyjny - w zakresie wynikającym z obowiązku alimentacyjnego.

§ 3. Za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się również do małżonków, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej, których wspólność majątkowa została zniesiona przez sąd, oraz małżonków pozostających w separacji.

§ 5. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1:

- 1) ograniczona jest do wysokości uzyskanych korzyści;
- 2) nie obejmuje niepobranych należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 1, z wyjątkiem należności, które nie zostały pobrane od osób wymienionych w § 3 i 4.

Art. 239b. § 1. Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:

- 1) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- 2) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- 3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- 4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

§ 3. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia.

§ 4. Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji.

§ 5. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności, wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.

Zagadnienia do dyskusji:

- 1) System prawa, gałęzie prawa, tzw. „autonomia” prawa podatkowego.
- 2) Kwestia charakteru prawnego zobowiązania podatkowego, wierzytelność w rozumieniu cywilistycznym czy zobowiązanie pieniężne.
- 3) Możliwość stosowania analogii a konstrukcja odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.
- 4) Stosowanie actio pauliana w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego.
- 5) Spojrzenie komparatystyczne – jak wygląda system ochrony tzw. wierzytelności publicznoprawnych w prawie niemieckim? Czy może on stanowić wzór dla polskiego systemu prawnego.
- 6) Potrzeba wprowadzenia actio pauliana w prawie podatkowym.

Wybrana literatura:

- A. Franczak, Zastosowanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia należności podatkowych, [w:] Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- B. Brzeziński, A. Nita, Glosa do wyroku SN z 29.05.2015 r. V CSK 454/14, POP 2016/4.
- B. Brzeziński, M. Kalinowski, Dopuszczalność stosowanie skargi pauliańskiej do należności podatkowych, POP 2015/2.
- A. Nita, W. Morawski, Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego, Przegląd Sądowy 2016/6.
- B. Brzeziński, M. Kalinowski, Jeszcze raz o stosowaniu skargi pauliańskiej do należności podatkowych, POP 2016/9.
- B. Brzeziński, Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 kwietnia 2018 r. (K 52/16), POP 2019, nr 3.
- M. Pyziak-Szafnicka, M. Wilejczyk, Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika [w:] System Prawa Prywatnego. Prawo zobowiązań. Część ogólna (red. A. Olejniczak), t. 6, Warszawa 2018
- K. Dziewulska, Skarga pauliańska w ochronie wierzytelności publicznoprawnych, Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały 2016, nr 1
- R. Szczepaniak, Kwestia stosowania skargi pauliańskiej do zobowiązań podatkowych [w:] Societates et obligationes – tradycja, współczesność, przyszłość. Księga Jubileuszowa Profesora Jacka Napierały (red. A. Olejniczak, T. Sójka), Poznań 2018
- M. App, Duldungsbescheide des Finanzamts nach neugefasstem AnfG und neugafasstem §191 AO, Deutsche Steuer-Zeitung 2002, nr 9
- H.P. Kirchhof, Münchener Kommentar zum Anfechtungsgesetz, Monachium 2012
- M. Huber, Anfechtungsgesetz, Monachium 2016

- Problem zwrotu nadpłaty podatku przerzuconego na nabywcę. Kto może być bezpodstawnie wzbogacony? - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (moderator), Małgorzata Militz (GWW), sędzia NSA Adam Bącał, dr hab. Dominik Mączyński prof. UAM

Wybrane wyroki TS UE

Wyrok TS UE z 9 listopada 1983 r. Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio 199/82. ECLI:EU:C:1983:318

13 Jednakże, jak Trybunał uznał również we wcześniejszych orzeczeniach, a w szczególności we wspomnianym wyżej wyroku w sprawie Just przeciwko ministerstwu spraw podatkowych, prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie temu, by krajowy system prawny nie zezwalał na zwrot nienależnie pobranych opłat, jeżeli oznaczałoby to bezpodstawnie wzbogacenie beneficjentów. Prawo wspólnotowe nie stoi zatem na przeszkodzie temu, by sądy uwzględniały w swoim prawie krajowym okoliczność, że nienależnie pobrane opłaty zostały wliczone w cenę towarów i w ten sposób przerzucone na nabywców. W ten sposób krajowe przepisy ustawodawcze, które uniemożliwiają zwrot podatków, opłat i należności pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, nie mogą być uznane za sprzeczne z prawem wspólnotowym, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności rzeczywiście przerzuciła je na inne osoby.

14 Z drugiej strony, wszelkie wymogi dowodowe, których skutkiem byłoby uczynienie praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym uzyskanie zwrotu opłat pobranych niezgodnie z prawem wspólnotowym, byłyby niezgodne z prawem wspólnotowym. Dzieje się tak w szczególności w przypadku domniemań lub reguł dowodowych mających na celu nałożenie na podatnika ciężaru wykazania, że nienależnie uiszczono opłaty nie zostały przeniesione na inne osoby, lub w przypadku szczególnych ograniczeń dotyczących formy dowodów, które należy przedstawić, takich jak wykluczenie wszelkich dowodów innych niż dowody z dokumentów. Po ustaleniu, że pobranie opłaty jest niezgodne z prawem wspólnotowym, sąd musi mieć swobodę decydowania, czy ciężar opłaty został przeniesiony, w całości lub w części, na inne osoby.

15 W gospodarce rynkowej opartej na swobodzie konkurencji kwestia, czy, a jeśli tak, to w jakim zakresie, ciężar podatku nałożonego na importera został rzeczywiście przerzucony w kolejnych transakcjach, wiąże się z pewnym stopniem niepewności, za który osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty sprzecznej z prawem wspólnotowym nie może być w sposób systematyczny pociągana do odpowiedzialności.

Wyrok Trybunału z dnia 2 października 2003 r. Weber's Wine World Handels-GmbH i inni, C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533

Na pytanie zadane przez sąd krajowy należy zatem odpowiedzieć, że:

— przyjęcie przez państwo członkowskie przepisów, takich jak WAO, ustanawiających bardziej restrykcyjne zasady proceduralne w zakresie odzyskiwania nienależnie pobranych kwot, w celu zapobieżenia ewentualnym skutkom wyroku Trybunału stwierdzającego, że prawo wspólnotowe stoi na przeszkodzie utrzymaniu obowiązku krajowego, jest sprzeczne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z art. 5 traktatu, jedynie w zakresie, w jakim jest skierowane konkretnie przeciwko temu obowiązkowi, co podlega ocenie sądu krajowego;

— przepisy prawa wspólnotowego dotyczące odzyskiwania nienależnie pobranych kwot należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które odmawiają zwrotu opłaty niezgodnej z prawem wspólnotowym jedynie na tej podstawie, że opłata ta została przerzucona na osoby trzecie, nie wymagając przy tym ustalenia stopnia bezpodstawnego wzbogacenia, jakie zwrot tej opłaty spowodowałby dla podatnika;

— zasada równoważności sprzeciwia się przepisom krajowym, które ustanawiają mniej korzystne zasady proceduralne dla roszczeń o zwrot opłaty pobranej, lecz nienależnej z punktu widzenia prawa wspólnotowego, niż te, które mają zastosowanie do podobnych roszczeń opartych na określonych przepisach prawa krajowego. Do sądu krajowego należy zbadanie, na podstawie wszechstronnej oceny prawa krajowego, czy rzeczywiście jest tak, że na

Anlaßfallwirkung mogą powoływać się wyłącznie skarżący, którzy wnoszą powództwo oparte na krajowym prawie konstytucyjnym, oraz że zasady dotyczące zwrotu opłat uznanych za niezgodne z krajowym prawem konstytucyjnym są korzystniejsze niż zasady mające zastosowanie do powództw dotyczących podatków uznanych za sprzeczne z prawem wspólnotowym;

– zasada skuteczności sprzeciwia się przepisom krajowym lub krajowej praktyce administracyjnej, które uniemożliwiają w praktyce lub nadmiernie utrudniają korzystanie z praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny, ustanawiając domniemanie bezpodstawnego wzbogacenia wyłącznie na podstawie faktu, że podatek został przeniesiony na osoby trzecie.

Wyrok Trybunału z dnia 20 października 2011 r., w sprawie Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS, C-94/10

W przedmiocie pytania pierwszego

19. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy państwo członkowskie ma prawo odrzucić wniosek o zwrot odpowiedniej kwoty złożony przez podmiot, na który został przerzucony ciężar nienależnego podatku, na tej podstawie, że podmiot ten nie jest podatnikiem z tytułu tego podatku i nie zapłacił wspomnianej kwoty organom skarbowym.

20. Odpowiadając na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że prawo do zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii Europejskiej jest konsekwencją i dopełnieniem uprawnień przysługujących jednostkom na mocy przepisów prawa Unii, które zakazują pobierania takich podatków. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium, Zb.Orz. s. I-731, pkt 45; a także z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 17).

21. Jednakże w drodze wyjątku od zasady nakazującej zwrot podatków niezgodnych z prawem Unii Europejskiej możliwa jest odmowa zwrotu nienależnie pobranego podatku, jeżeli zwrot ten powodowałby bezpodstawne wzbogacenie osób uprawnionych, to znaczy gdy zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku przerzuciła go w rzeczywistości bezpośrednio na nabywcę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lady & Kid i in., pkt 18, 20).

22. W takiej bowiem sytuacji ciężar nienależnie pobranego podatku poniósł nie podatnik, lecz nabywca, na którego ten ciężar został przerzucony. Z tego względu zwrot podatnikowi kwoty podatku przerzuconego wcześniej na nabywcę byłby dla niego równoznaczny z uzyskaniem podwójnej korzyści, która mogłaby zostać uznana za bezpodstawne wzbogacenie, przy czym skutki bezprawności podatku względem nabywcy nie zostałyby usunięte (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Lady & Kid i in., pkt 19).

23. Jak z tego wynika, prawo do zwrotu nienależnego świadczenia ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii Europejskiej poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi.

24. Następnie trzeba również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wobec braku przepisów prawa Unii w zakresie żądania zwrotu podatków, do każdego z państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków dochodzenia tych roszczeń, które muszą być jednak zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności (zob. wyroki: z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477,

pkt 17; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 37). (...)

26. W tym duchu Trybunał orzekł już, że jeżeli na podstawie prawa krajowego nabywca końcowy jest w stanie uzyskać od podatnika zwrot kwoty przerzuconego na niego podatku, podatnik ten musi z kolei być w stanie uzyskać zwrot tego podatku od władz krajowych (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 24). Podobnie, są zgodne z zasadą skuteczności uregulowania krajowe pozwalające usługodawcy, który omyłkowo zapłacił organom skarbowym podatek VAT, żądać jego zwrotu, a usługobiorcy wystąpić przeciw niemu z powództwem cywilnoprawnym o zwrot nienależnego świadczenia, ponieważ pozwalają one usługobiorcy, który poniósł ciężar omyłkowo zapłaconego podatku, uzyskać zwrot nienależnie zapłaconej kwoty (zob. ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 39).

27. Państwo członkowskie może zatem co do zasady nie uwzględnić wniosku o zwrot nienależnego podatku złożonego przez końcowego nabywcę, na którego przerzucono ciężar tego podatku, z tego powodu, że to nie ów nabywca zapłacił podatek organom skarbowym, pod warunkiem iż podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia.

28. Jeśli jednak uzyskanie zwrotu podatku od podatnika okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, na przykład w razie jego niewypłacalności, zasada skuteczności wymagać będzie, aby nabywca mógł skierować wniosek o zwrot bezpośrednio do organów skarbowych, a państwo członkowskie przewidziało stosowne instytucje i uregulowania proceduralne na taką okoliczność (zob. ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 41). (...)

W przedmiocie pytania drugiego

30. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy dąży do ustalenia, czy państwo członkowskie może nie uwzględnić żądania odszkodowania wniesionego przez przedsiębiorstwo, na które podatnik przerzucił ciężar nienależnego podatku, z tego względu, że istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem podatku przez państwo a szkodą, jaką poniosło przedsiębiorstwo, jest co do zasady wykluczone.

31. Jednocześnie sąd krajowy oczekuje od Trybunału wyjaśnienia, czy dobrowolna decyzja podatnika, żeby przerzucić nienależny podatek na dalszy etap obrotu, powoduje przerwanie bezpośredniego związku przyczynowego między działaniem państwa członkowskiego a szkodą poniesioną przez nabywcę.

32. Należy na wstępie przypomnieć, że kwalifikacja prawna powództw wniesionych przez skarżących w sprawie przed sądem krajowym jako powództw o zwrot nienależnego świadczenia lub o naprawienie poniesionej szkody nie należy do Trybunału (zob. wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 81; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 201) oraz że powództwo odszkodowawcze może zostać wniesione równocześnie z powództwem o zwrot nienależnego świadczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Comateb i in., pkt 34).

33. Wypada też przypomnieć, że prawo poszkodowanych do naprawienia szkody spowodowanej naruszeniem prawa Unii Europejskiej przez państwo członkowskie uzależnione jest od spełnienia trzech przesłanek, a mianowicie naruszona norma prawna Unii jest dla jednostek źródłem uprawnień, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem a poniesioną przez jednostki szkodą (zob. wyroki: z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 30; z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-568/08 Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie i in., dotychczas Zb.Orz. s. I-12655, pkt 87).

34. W odniesieniu do przesłanki bezpośredniego związku przyczynowego z utrwalonego orzecznictwa wynika, że to do sądu krajowego należy ustalenie, czy szkoda wynika w sposób wystarczająco bezpośredni z naruszenia prawa Unii Europejskiej (zob. wyroki: z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur i Factortame, Rec. s. I-1029, pkt 65; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 122; z dnia 17 kwietnia 2007 r. w sprawie C-470/03 AGM-COS.MET, Zb.Orz. s. I-2749, pkt 83).

35. Jednakże w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania sądu krajowego Trybunał może dostarczyć mu wskazówek, jakie uzna za niezbędne (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 38; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stedeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 43).

36. Z tego względu należy zauważyć, że w ramach uregulowań krajowych tego rodzaju co w sprawie przed sądem krajowym, zgodnie z którymi da się stwierdzić istnienie bezpośredniego związku przyczynowego jedynie między pobraniem przez państwo nienależnego podatku a szkodą po stronie podatnika, nie można rozumieć wymogu istnienia owego związku w sposób, który powoduje, że uzyskanie naprawienia poniesionej szkody staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

37. Zatem tego rodzaju uregulowania krajowe są co do zasady zgodne z zasadą skuteczności, pod warunkiem że nabywca, na którego podatnik przerzucił ciężar omawianego podatku, może na podstawie prawa krajowego wnieść powództwo o naprawienie wynikającej stąd szkody przeciwko owemu podatnikowi.

38. Jednakże, analogicznie do ustaleń poczynionych w pkt 28 niniejszego wyroku, jeżeli uzyskanie naprawienia przez podatnika szkody, jaką poniósł nabywca, na którego przerzucono ciężar finansowy nienależnego podatku, okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, na przykład w razie niewypłacalności podatnika, zasada skuteczności wymagać będzie, by ów nabywca mógł skierować roszczenie odszkodowawcze bezpośrednio przeciwko państwu, a państwo to, w celu odmowy uwzględnienia owego roszczenia, nie mogło powołać się na brak bezpośredniego związku przyczynowego między pobraniem nienależnego podatku a szkodą poniesioną przez nabywcę (...)

Wyrok Trybunału z dnia 16 maja 2013 r. Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft., sprawa C-191/12, ECLI:EU:C:2013:315

Zasada zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem zasad prawa Unii powinna być interpretowana w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie odmawiało zwrotu części podatku od wartości dodanej, którego odliczenia zakazywał przepis krajowy sprzeczny z prawem Unii Europejskiej, na tej podstawie, że owa część podatku była subwencjonowana przez pomoc przyznaną podatnikowi i finansowaną zarówno przez Unię, jak i przez rzeczony państwo, pod warunkiem że podatek od wartości dodanej został w całości zneutralizowany, czego weryfikacja należy do sądu krajowego

Wybrane wyroki Trybunału Konstytucyjnego

Wyrok TK z 6 marca 2002 r. w sprawie P 7/00 (OTK-A 2002/2/13).

§ 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (...) w związku z art. 35 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...) jest niezgodny z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, co nie stwarza podstawy zwrotu podatku uiszczanego na podstawie tego przepisu.

Z uzasadnienia

(...) Nadto zauważyć należy, iż istotą nadpłaty w polskim prawie podatkowym jest to, iż odnosi się ona – w badanym zakresie – do uprzednio istniejących, ukształtowanych i spełnionych obowiązków, zmieniając je w nienależnie uiszczony świadczenie. Stąd też nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK to konstrukcja prawna, która odzwierciedla zasady wynikające z art. 190 ust. 3 Konstytucji nie tylko w zakresie, w jakim odnosi się do świadczeń uiszczonych jako podatki już po wejściu orzeczenia stwierdzającego niekonstytucyjność przepisu w życie – co jest oczywiste. Rodzić może ona takie skutki także w zakresie, w jakim odnosić się może do wymagalnych i uiszczonych zobowiązań powstałych na podstawie przepisów obowiązujących przed wejściem orzeczenia TK w życie, a mogących skutkować powstaniem nadpłaty – w myśl art. 190 ust. 4 Konstytucji. Jest zatem właśnie tym unormowaniem pozytywno-prawnym, które zajmuje się naprawą skutków ukształtowania i wymagalności świadczeń podatkowych oraz ich spełnienia na podstawie przepisów, które następnie okazały się niekonstytucyjnymi na podstawie wyroku TK. Nadpłata tak zdefiniowana nie anuluje, nie „kasuje” istniejącego uprzednio obowiązku podatkowego od samego początku jego istnienia, a jedynie naprawia skutki niekorzystne dla podatnika, który świadczenie spełnił, choć podstawa prawna podatku okazała się następnie niekonstytucyjna. Nie ma natomiast w prawie podatkowym – w badanym zakresie – przepisów, które anulowałyby automatycznie z mocy prawa istnienie zaległości podatkowej, powstałej przed wejściem wyroku TK w życie. Z tych względów podkreślić należy, iż wyrok TK, orzekający o niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji nie odnosi się do ukształtowanych na podstawie tego przepisu i wymagalnych zaległości podatkowych.

Przepis ten, choć został formalnie derogowany, wywierał i wywiera skutki względem tych, którzy spełnić winni byli powstałe i wymagalne zobowiązanie podatkowe. (...)

Zważywszy na specyficzny charakter podatku akcyzowego z jednej strony i naturę prawną tzn. nadpłaty podatkowej z drugiej, należy stwierdzić, iż brak jest prostej zależności między stwierdzeniem niekonstytucyjności zakwestionowanego § 16 rozporządzenia Ministra Finansów a powstaniem po stronie podmiotu – wskazanego jako podatnik badanym przepisem – prawa żądania zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego.” Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „szczególne cechy podatku akcyzowego rzutują bowiem na ocenę faktu powstania tzw. nadpłaty oraz możliwości przyznania jej zwrotu osobie, która jej dokonała. (...)

Przyjęta przez wymienione przepisy Ordynacji podatkowej konstrukcja nadpłaty podatkowej nawiązuje dość wyraźnie do instytucji nienależnego świadczenia. Zawiera bowiem elementy zbliżone do istoty i natury nienależnego świadczenia określonego w art. 405-410 kodeksu cywilnego, które również przyznają osobie kosztem której dokonano transferu nienależnego świadczenia, odpowiednie roszczenie o jego zwrot. Celem zwrotu jest przywrócenie równowagi, przez powrót tego, co z majątku świadczącego bez podstawy prawnej wyszło lub do niego nie weszło. Uznając samodzielność regulacji Ordynacji podatkowej nie sposób zanegować faktu, iż prawo cywilne spełnia rolę tzw. prawa powszechnego, co usprawiedliwia odwołanie się do wykształconych w nim pojęć podstawowych. Punktem wyjścia przy interpretacji instytucji nadpłaty podatkowej musi być zatem założenie, że podstawowe pojęcia, mające znaczenie dla całego systemu prawa, powinny być ujmowane w sposób jednakowy, gdy chodzi o ich istotę.

Nie budzi wątpliwości, iż zwrot nienależnie spełnionego świadczenia należy się zubożonemu. Czysto formalna i literalna wykładnia przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi jednak do wniosku, iż uprawnionymi do zwrotu nadpłaty są wszyscy ci, których przepis, uchylony w wyniku orzeczenia TK, w sposób generalny i abstrakcyjny zobowiązywał do zapłaty podatku, niezależnie od tego, czy osoby te poniosły rzeczywiście materialny ciężar podatku, czy też przerzuciły go na konsumentów. Ustawodawca bowiem, normując sprawę zwrotu nadpłaty podatkowej, pomiął istotną przesłankę roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia, jaką jest wykazanie zubożenia po stronie tego, kosztem kogo wzbogacenie Skarbu Państwa nastąpiło.

Prawidłowa wykładnia nie może jednak abstrahować od funkcji, którą ma spełniać unormowanie dotyczące nadpłaty podatkowej. Z natury rzeczy zwrot wartości przekazanej musi należeć się temu, kto wartość tę utracił, a zatem tej osobie, która faktycznie poniosła ekonomiczny ciężar nienależnie zapłaconego podatku. Trzeba zatem uznać, iż wykazanie zubożenia po stronie osoby żądającej zwrotu zapłaconego podatku ma podstawowe znaczenie

w sytuacji, w której obowiązek zwrotu świadczenia obciąża Skarb Państwa jako konsekwencja orzeczenia TK o niekonstytucyjności przepisu, na podstawie którego podatek pobrano. Zubożonym nie jest na pewno osoba przekazująca podatek akcyzowy, ponieważ jego równowartość otrzymała wraz z zapłatą ceny przez nabywcę. Zubożonym jest konsument, ponieważ zapłacił cenę wyższą niż by to uczynił, gdyby nie wliczono w nią podatku akcyzowego.

Zwrot nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego na rzecz podatnika doprowadziłby do sytuacji nie do zaakceptowania tak z prawnego jak i z moralnego punktu widzenia. W istocie oznaczałby bowiem niczym nieusprawiedliwione przysporzenie ze strony Skarbu Państwa na rzecz osoby, która nie poniosła ekonomicznego ciężaru podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego na rzecz osoby, która go tylko formalnie a nie faktycznie zapłaciła prowadziłby zatem do bezpodstawnego wzbogacenia tej osoby.”

Wyrok TK z 27 grudnia 2004 r., w sprawie SK 35/02.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego rozpatrującego niniejszą sprawę, formuła wyroku zastosowana w sprawie o sygn. P 7/00 nie może być mechanicznie przeniesiona do każdej sytuacji, w której mamy do czynienia z istnieniem nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę zapłaty podatku akcyzowego, czy innej formy podatku o charakterze w istocie obrotowym. (...) Różnica stanu faktycznego dotyczy więc nie tylko przedmiotu obrotu, lecz także innej fazy w obrocie. Podkreślić także trzeba, że wyrok w sprawie sygn. P 7/00 zapadł w odpowiedzi na pytanie prawne sądu administracyjnego, w niniejszym zaś przypadku mamy do czynienia z kontrolą indywidualną w wyniku wniesienia skargi konstytucyjnej, której rezultat może być dopiero w przyszłości podstawą ewentualnego wznowienia postępowania administracyjnego. Okoliczności te stanowią – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – wystarczającą podstawę do powstrzymania się Trybunału przed rozstrzygnięciem o zasadności żądania zwrotu nadpłaconego podatku w sentencji wyroku.” Zastrzec jednak należy, że następnie Trybunał nie wykluczył dopuszczalności odmowy zwrotu nadpłaty, gdyż stwierdził: „Zasadność ewentualnego roszczenia na tym tle powinna być poddana weryfikacji w toku postępowania sądowego, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, w tym także tych aspektów, o których mowa w uzasadnieniu wyroku w sprawie sygn. P 7/00, a które dotyczą przede wszystkim instytucji nadpłaty, bezpodstawnego wzbogacenia oraz pozycji osoby faktycznie zubożonej.

Postanowienie TK z 29 listopada 2010 r., P 45/09

4. Charakter prawny nadpłaty podatku akcyzowego.

4.1. W orzecznictwie sądowym występują dwa stanowiska co do charakteru prawnego instytucji nadpłaty w ramach obecnie obowiązujących przepisów prawa. Nadpłata podatku może być uznana albo za świadczenie przewyższające sumę obciążeń finansowych podatnika regulowane wyczerpująco przepisami prawa podatkowego przynależnego do prawa publicznego, albo za nienależne świadczenie w rozumieniu prawa cywilnego.

Rozstrzygnięcie wskazanej kwestii ma szczególnie istotne znaczenie w niniejszej sprawie, gdyż cywilnoprawny charakter nadpłaty mógłby oznaczać, że jednym z warunków zwrotu nadpłaty jest – podobnie jak przy cywilnoprawnej instytucji nienależnego świadczenia jako formy bezpodstawnego wzbogacenia uregulowanej w art. 405-410 kodeksu cywilnego – poniesienie przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku.

4.2. Zagadnienie charakteru prawnego nadpłaty jest fragmentem szerszego zagadnienia tzw. autonomii prawa podatkowego. Wskazuje się, że wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa oznacza akceptację jego autonomii względem innych gałęzi prawa (zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 2/2004, s. 113-114). W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że w sytuacji, gdy prawo podatkowe definiuje dla własnych potrzeb określone pojęcie, wyłączone jest posługiwanie się pojęciami z innych dziedzin prawa (zob. wyrok NSA z 25 kwietnia 1997 r., sygn. akt III SA 1946/95, wyrok NSA z 28 sierpnia 1996 r., sygn. akt Sa/Gd 2693/95). Autonomia prawa podatkowego jest jednak względna. W sytuacji, gdy ustawa określa swoje znaczenia użytych terminów, należy stosować się do tych pojęć w znaczeniu określonym w ustawie. Z kolei, gdy zobowiązanie podatkowe związane jest

z instytucjami uregulowanymi przepisami należącymi do innych gałęzi prawa, należy posługiwać się pojęciami tych gałęzi, zamiast tworzyć pojęcie prawnopodatkowe (zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii...*, s. 119, 123).

4.3. Instytucja nadpłaty podatkowej została szczegółowo uregulowana w przepisach rozdziału 9 działu III ordynacji podatkowej, które określają zasady i tryb ustalania nadpłaty oraz jej wysokości, tryb i zasady jej zwrotu oraz wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty. Należy stwierdzić, że regulacja nadpłaty w ordynacji podatkowej ma charakter zupełny, bez odwoływania się do pojęć i konstrukcji prawa cywilnego. Poszczególne przepisy zawarte w ramach regulacji nadpłaty mają charakter prawnopodatkowy; dotyczą relacji podmiot-państwo o charakterze wertykalnym. Ordynacja podatkowa zawiera przy tym szczególnie regulacje, których treść wynika z prawnopodatkowego charakteru nadpłaty, takie jak: zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (art. 76 o.p.) czy 5-letni termin, po którym wygasa prawo do zwrotu nadpłaty (art. 80 o.p.). W obecnym stanie normatywnym nie ma potrzeby wyprowadzania dalszych elementów tej instytucji nieprzewidzianych w prawie podatkowym (zob. uchwała SN z 26 listopada 2003 r., sygn. akt III CZP 84/03, OSNC nr 1/2005, poz. 5).

Z tej przyczyny należy uznać, że obecnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję nadpłaty nie przewidują przesłanki poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego nienależnego lub nadpłaconego podatku. Przyjęte zostało rozwiązanie, w ramach którego podstawową przesłanką zwrotu nadpłaty jest sam fakt zapłaty nienależnego podatku lub nadpłacenia podatku. Konkluzji tej nie kwestionuje sąd kierujący pytaniem prawne; uważa natomiast, że obowiązująca regulacja ustawowa jest niesprawiedliwa.

Należy odnotować również poglądy odmienne, zgodnie z którymi nadpłata ma charakter cywilnoprawny, a warunkiem zwrotu nadpłaty podatnikowi jest poniesienie przez niego ciężaru ekonomicznego podatku (por. M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 84).

9.5. Mając na uwadze przedstawione powyżej dotychczasowe orzecznictwo dotyczące sposobu rozumienia pominięcia ustawodawczego, Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu wyrażonego przez sąd występujący z pytaniem prawnym, że sformułowany w pytaniu prawnym zarzut niekonstytucyjności dotyczy właśnie pominięcia ustawodawczego (zaniechania względnego) i może zostać rozpoznany przez Trybunał Konstytucyjny w ramach jego jurysdykcji. W ordynacji podatkowej został przyjęty określony model nadpłaty podatku i przesłanki jej zwrotu. W ustawie nie została przewidziana przesłanka poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty. (...)

9.7. Do parlamentu należy ewentualne wprowadzenie w ustawie, wzorem niektórych państw europejskich, modelu nadpłaty przewidującego przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty podatku (zob. uchwała NSA wydana w składzie 7 sędziów 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09). Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do zastąpienia ustawodawcy albo wskazywania, który model zwrotu nadpłaty podatku byłby właściwy. Jak wynika z odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z 30 września 2009 r. na interpelację poselską takie prace legislacyjne są prowadzone (zob. interpelacja nr 11315 w sprawie odebrania firmom prawa do zwrotu nadpłaconego podatku VAT i akcyzy z 2 września 2009 r., Sejm VI kadencji).

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała NSA z 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09

Przepis art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru.

Z uzasadnienia

8.7 Można się zgodzić z Dyrektorem Izby Celnej, że do prawa podatkowego powinna się odnosić zasada słuszności. Jednakże powinna ona być wyrażona w przepisach prawa podatkowego, a nie stanowić swoiste narzędzie, przy pomocy którego można podważyć każdą pozytywnie zapisaną w ustawie normę prawną. (...)

8.8 Trafnie Dyrektor Izby podnosi, że koncepcja bezpodstawnego wzbogacenia nie stoi w sprzeczności z prawem wspólnotowym, jednakże rzecz w tym, że polski ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie do Ordynacji podatkowej mechanizmów ograniczających zwrot nadpłaty. A przecież nie było żadnych przeszkód aby do Ordynacji podatkowej, albo do ustawy o podatku akcyzowym, wprowadzić przepis analogiczny (podobny) do art. 80 brytyjskiej ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. Zgodnie z Konstytucją tylko pozytywnie istniejące przepisy można uznać za podstawę ograniczenia uprawnień podatników wynikających z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Skutkiem tej swoistej niefrasobliwości polskiego ustawodawcy jest właśnie problem rozpatrywany przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Uchwała Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11

W rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego.

Z uzasadnienia

Naczelny Sąd Administracyjny pragnie natomiast podkreślić, że na gruncie Konstytucji RP brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla przyznania osobie, która dokonała zapłaty nienależnego podatku, środka prawnego mającego na celu uzyskanie od państwa świadczenia, które nie służyłoby pokryciu uszczerbku w jej dobrach spowodowanego zapłatą takiego podatku. Innymi słowy, konsekwencją wadliwego uiszczenia podatku nie może być doprowadzenie do wzbogacenia po stronie takiej osoby. Celem wskazanych wyżej roszczeń publicznoprawnych jednostki jest bowiem wyłącznie ochrona dóbr prawnych jednostki, przede wszystkim jej praw majątkowych, przed uszczupleniem na skutek bezprawnej ingerencji podatkowej władzy publicznej. Wykorzystywanie tych roszczeń w innych celach – np. jako środka umożliwiającego wzbogacenie się – powinno być ocenione jako nadużycie prawa, niekorzystające z ochrony konstytucyjnej. (...)

(...) Jednym z zagadnień, które stanowiło przedmiot rozbieżności w orzecznictwie sądowym, jest pytanie o dopuszczalność odpowiedniego stosowania w postępowaniu nadpłatowym przepisów Kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu (art. 405 i nast. k.c.).

Roszczenie o zwrot nadpłaty, jak wskazano powyżej, jest instytucją prawną uregulowaną autonomicznie i w całości w Ordynacji podatkowej. Roszczenie to wynika z istniejącego między podatnikiem a państwem (organem podatkowym) stosunku publicznoprawnego. W braku w systemie prawa art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej zapłata nienależnego podatku mogłaby być, przynajmniej w pewnych przypadkach, kwalifikowana jako zdarzenie prawne stanowiące źródło zobowiązania cywilnoprawnego z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem jednostki. Natomiast pełne uregulowanie tej kwestii w Ordynacji podatkowej wyłącza dopuszczalność odwoływania się do wymienionej instytucji prawa cywilnego (por. E. Łętowska, *Bezpodstawne wzbogacenie*, Warszawa 2000, s. 38). Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią zatem *lex specialis* wobec art. 405 i nast. k.c. (zob. M. Ślifirczyk, *iw.*, s. 235). (...)

Nie oznacza to jednak, że art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej należy w każdym przypadku interpretować w sposób wykluczający konieczność badania zubożenia po stronie podatnika zwracającego się o zwrot nadpłaty podatkowej. W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego poprzestanie na literalnej wykładni wymienionego przepisu mogłoby w pewnych sytuacjach prowadzić do rezultatu wypaczającego *ratio legis* instytucji zwrotu nadpłaty podatkowej, a przede wszystkim do naruszenia norm konstytucyjnych.

Wyrok NSA z 9 czerwca 2021 r., I GSK 1647/20

Z uzasadnienia

Jak już zaznaczono uchwała Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 istotnie zmodyfikowała ustawową definicję nadpłaty. W orzeczeniu tym przekroczono granicę wykładni językowej wprowadzając pozanormatywne przesłanki rozstrzygnięcia w odniesieniu do nadpłaty (zob. B. Brzeziński, K. Lasiński - Sulecki, W.

Morawski, Zubożenie podatnika akcyzy jako przesłanka zwrotu nadpłaty. Problemy metodologiczne postępowania dowodowego, *Przegląd Podatkowy*, 3/2020, s. 20). Uchwała ta jest niewątpliwie przykładem prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych. W doktrynie zarówno prawa administracyjnego jak również podatkowego dostrzega się problematykę prawotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym w szczególności uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego - i co należy szczególnie podkreślić - dopuszcza się prawotwórcze oddziaływanie tego orzecznictwa (zob. A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego*, w: *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 176; A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; A. Gomułowicz, *Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa*, w: *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, D. Mączyński, Warszawa 2016, s. 226 i n. oraz D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010).

Merytoryczne wywody zawarte w uzasadnieniu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 mogą przekonywać, że jej istota odnosi się do nadpłat (art. 72 § 1 pkt 1 o.p.) w podatku akcyzowym w zakresie wszystkich wyrobów akcyzowych, a nie tylko w stosunku do energii elektrycznej. Nie znajduje bowiem - prima facie - uzasadnienia konstytucyjnego, jak i ze względu na przepisy unijne oraz orzecznictwo TSUE różnicowanie nadpłat w akcyzie w zależności od wyrobu akcyzowego. Z drugiej jednak strony nie można pominąć dokonanej powyżej oceny, zgodnie z którą ww. uchwała ma zastosowanie i jest prawnie wiążąca wyłącznie w stosunku do spraw nadpłaty w podatku akcyzowym od energii elektrycznej.

W nauce odnosząc się do zajmowanego w orzecznictwie stanowiska, zgodnie z którym art. 72 § 1 pkt 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że nie jest nadpłatą w podatku akcyzowym (nie tylko od energii elektrycznej) kwota podatku, jeżeli ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu bezpośredniego uszczerbku majątkowego wskazano, że w rozumieniu potocznym racja jest po stronie sądu. Żeby ubiegać się o zwrot nadpłaty trzeba bowiem wykazać "zubożenie". Nasuwa się również pytanie, dlaczego zwrot nadpłaty ma otrzymać podmiot, który nie zapłacił z własnych środków podatku? Jednocześnie jednak zauważono, że obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają zwrotu nadpłaty od poniesienia przez podatnika "ciężaru ekonomicznego" podatku. Za wprowadzeniem tej przesłanki do polskich regulacji przemawia orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, w którym przesłanka przerwania podatku przez podatnika na inną osobę jest podstawą do odmowy zwrotu mu nadpłaty. Realizacja tego postulatu wymaga jednak zmian przepisów Ordynacji regulujących nadpłatę (zob. L. Etel, *Komentarz do art. 72 o.p. w: Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Lex 2020). (...) W zakresie nadpłaty w podatku akcyzowym stwierdzić należy dychotomię tej instytucji spowodowaną działalnością uchwałodawczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. W odniesieniu do energii elektrycznej nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten kto ją uiszczył nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. Natomiast w odniesieniu do pozostałych wyrobów akcyzowych, w tym również piwa smakowego, art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar podatku poniósł nabywca opodatkowanego towaru. co wynika wprost z tego przepisu prawa.

Regulacja prawna

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.)

Art. 72 § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; (...)

Ustawa z dnia ??? Ordynacja podatkowa (projekt – druk sejmowy nr 3517)

Art. 185. § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, w zakresie w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. (...)

Art. 189. § 1. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała. (...)

Oddział 4

Zwrot nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia

Art. 197. § 1. W przypadku wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty z zastosowaniem art. 185 § 2, organ podatkowy przekazuje zobowiązanemu, o którym mowa w art. 188, albo podmiotowi, o którym mowa w art. 189 § 2, na jego wniosek, kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w celu dokonania zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

§ 2. We wniosku wskazuje się kwotę, którą wnioskodawca zobowiązuje się zwrócić podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, nie wyższą jednak niż kwota określona na podstawie art. 193.

Art. 198. § 1. Organ podatkowy przekazuje kwotę, o której mowa w art. 197 § 1, w wysokości określonej we wniosku bez wydawania decyzji.

§ 2. W przypadku gdy we wniosku wskazano kwotę w wysokości wyższej niż określona na podstawie art. 193 organ podatkowy przekazuje wnioskodawcy kwotę w wysokości określonej na podstawie tego przepisu.

Art. 199. § 1. Jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że wnioskodawca nie dokona zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub nie przekaże organowi podatkowemu kwot niezwróconych temu podmiotowi, w szczególności gdy wnioskodawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne, organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie ich przekazania w całości lub części w celu dokonania przez wnioskodawcę zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy zwraca wnioskodawcy kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w zakresie w jakim organ podatkowy odmówił przekazania kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek, jeżeli wnioskodawca:

- 1) wypłacił te kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
- 2) złożył do organu podatkowego sprawozdanie, o którym mowa art. 201.

§ 3. Organ podatkowy dokonuje zwrotu, o którym mowa w § 2, w terminie 2 miesięcy od otrzymania sprawozdania, o którym mowa art. 201, chyba że w tym terminie wyda decyzję, o której mowa w art. 203.

Art. 200. § 1. Wnioskodawca, któremu organ podatkowy przekazał kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek na podstawie art. 198 albo któremu przekazał taką kwotę w części w przypadku, o którym mowa w art. 199 § 1, dokonuje zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty:

- 1) w terminie 30 dni od dnia otrzymania tych kwot od organu podatkowego;
- 2) na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub przekazem pocztowym;
- 3) w zakresie, w jakim jest możliwe wykazanie przez wnioskodawcę danych identyfikujących podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku oraz określenie wysokości kwot zwrotu.

§ 2. W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od wnioskodawcy nie było możliwe dokonanie zwrotu w terminie, o którym mowa w § 1 pkt 1, na jego wniosek, organ podatkowy może przedłużyć termin, nie więcej jednak niż o 2 miesiące. Wniosek składa się w postaci elektronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy nie później niż na 5 dni przed upływem terminu, o którym mowa w § 1 pkt 1. Wniosek zawiera wskazanie przyczyny niedokonania zwrotu w terminie oraz okoliczności uzasadniające przedłużenie terminu.

§ 3. W sprawie przedłużenia terminu na dokonanie zwrotu organ podatkowy wydaje postanowienie w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania wniosku, na które służy zażalenie.

§ 4. Złożenie zażalenia na postanowienie w sprawie przedłużenia terminu na dokonanie zwrotu nie zwalnia z obowiązku przekazania organowi podatkowemu kwot, o których mowa w art. 201 § 1 pkt 2.

Art. 201. § 1. Nie później niż 7. dnia od dnia upływu terminu, o którym mowa w art. 200 § 1 pkt 1 lub § 2, wnioskodawca jest obowiązany przekazać organowi podatkowemu:

- 1) sprawozdanie ze zwrotu kwot, o których mowa w art. 200 § 1, podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
- 2) niezwrócone kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

§ 2. Sprawozdanie zawiera:

- 1) listę podmiotów, którym został dokonany zwrot kwot wraz z podaniem ich danych identyfikujących, w tym firmę lub nazwę lub imię i nazwisko i miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub innego numeru identyfikacyjnego, jeżeli osoba lub podmiot ten nie posiada identyfikatora podatkowego;
- 2) numer rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na który wnioskodawca dokonał zwrotu kwot, o których mowa w art. 200 § 1.

§ 3. Do sprawozdania dołącza się:

- 1) dokumenty będące podstawą zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
- 2) potwierdzenie zapłaty należności obejmujących kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę nienależnie zapłaconą jako podatek przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar jego zapłaty;
- 3) dokumenty potwierdzające prawidłowość numerów rachunków bankowych lub rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na które został dokonany zwrot, jeżeli nie wynika to z dokumentów, o których mowa w pkt 1, lub z potwierdzenia zapłaty, o którym mowa w pkt 2;
- 4) potwierdzenie dokonania zwrotu kwoty przez wnioskodawcę podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra wzór sprawozdania.

Art. 202. § 1. W przypadku niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 201 § 1, przekazane wnioskodawcy przez organ podatkowy kwoty nadpłaconego podatku lub zapłacone nienależnie jako podatek na podstawie art. 198 albo jej części w przypadku, o którym mowa w art. 199 § 1, pomniejszone o nieprzekazaną organowi podatkowemu kwotę zgodnie z art. 201 § 1 pkt 2, traktuje się jak zaległość podatkową od dnia upływu terminu na ich wykonanie.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

Art. 203. § 1. W przypadku nienależnego lub nieprawidłowego zwrotu przez wnioskodawcę kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie zwrotu tych kwot.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, wnioskodawca dokonuje zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji. Po upływie tego terminu kwotę tę traktuje się jako zaległość podatkową.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 199 § 2, do zwrotu wnioskodawcy kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 204. § 1. Organem podatkowym właściwym w sprawach uregulowanych w niniejszym oddziale jest organ podatkowy, który wydał decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

§ 2. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym oddziale przepisy działu II rozdziałów 1-7, rozdziału 8 oddziału 1-3 i 5-10 oraz rozdziałów 9-16, a także przepisy działu III stosuje się odpowiednio.

SESJA II

Odmowa wydania interpretacji potwierdzającej istnienie zagranicznego zakładu polskiego podatnika ze względu na konieczność uwzględnienia przez organ interpretacyjny prawa obcego, w tym gospodarczego.

Dr Michał Bernat, radca prawny, doradca podatkowy Dentons

Wyrok NSA z 23 stycznia 2018 r., II FSK 84/16

Sposób przedstawienia we wniosku zakresu i zasad funkcjonowania oddziału nie pozwala na jednoznaczne przypisanie mu statusu zakładu w rozumieniu art. 5 Konwencji w związku z wyczerpaniem jednego z zespołów cech wymienionych w ust. 1-7 przepisu. W tym stanie ocena prawnopodatkowych skutków przedstawionego przez Spółkę przedsięwzięcia wymagałaby bądź to prowadzenia postępowania dowodowego, bądź też udzielenia odpowiedzi alternatywnej, co wykraczałoby poza dopuszczalne ramy postępowania interpretacyjnego. Prawidłowo zatem organ interpretacyjny uznał, że tak sformułowane we wniosku zagadnienie wyklucza możliwość wydania interpretacji indywidualnej, co oznaczało konieczność odmowy wszczęcia postępowania w tym przedmiocie na podstawie art. 165a § 1 O.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wnioskodawca wskazał, że jest spółką, która oprócz głównej działalności jako platforma satelitarna, prowadzi również działalność finansową (m.in. na rzecz podmiotów powiązanych). Spółka planuje obecnie otwarcie oddziału, zlokalizowanego w Szwajcarii (Oddział CH). Poprzez oddział spółka rozumie wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie część działalności przedsiębiorstwa, z siedzibą w Szwajcarii, która w Szwajcarii będzie posiadała osobne wynajęte biuro wraz z wyposażeniem takim jak meble, linie telefoniczne czy sprzęt komputerowy. Oddział będzie również zatrudniał pracowników na całość lub część etatu w Szwajcarii w liczbie i wymiarze etatu wystarczającej do wykonywania zadań oddziału, posiadających odrębne umowy o pracę z oddziałem, które to umowy zostaną zawarte na prawie szwajcarskim. Oddział będzie posiadał również umowę na obsługę księgowo-podatkowo-administracyjną z podmiotem szwajcarskim. Głównym przedmiotem działalności Oddziału będzie udzielanie pożyczek podmiotom gospodarczym, nabywanie obligacji itp. (w tym od podmiotów powiązanych ze Spółką). Spółka nie wyklucza, iż niezależnie od Oddziału również będzie podejmowała działania mieszczące się w obszarze jego kompetencji. Działalność Oddziału prowadzona będzie w oparciu o aktywa (środki pieniężne) alokowane do niego przez Spółkę. Oddział może również samodzielnie pożyczyć dodatkowe fundusze od jednostek powiązanych lub niepowiązanych i płacić odsetki z tego tytułu. Podmioty, którym będzie w szczególności udzielał pożyczek lub których obligacje będzie nabywał, itp. będą miały siedzibę na terytorium państw Unii Europejskiej (z wyjątkiem Polski). Od różnych form finansowania lub inwestowania stosowanych przez Oddział będą należne odsetki. (...)

Przepisy umów stanowią uzupełnienie wewnętrznego prawa podatkowego, wyłączając stosowanie prawa jednego z państw stron umowy albo nakładając na nie obowiązek zaliczenia uiszczonego w drugim państwie podatku na poczet własnego podatku (...). Głównym celem norm zawartych w tych umowach, z istoty pojęcia prawnego jak i z prawodawczego przeznaczenia, jest usuwanie problemów występujących w zakresie podwójnego opodatkowania i w efekcie zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu. Zatem przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania znajdują zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy uzyskany przez podatnika dochód z danego rodzaju działalności mógłby podlegać opodatkowaniu zarówno w państwie rezydencji podatnika, jak i w drugim umawiającym się

państwie, w którym podatnik uzyskał przychód podatkowy. Przenosząc te uwagi należy uwagi na grunt niniejszej sprawy, należy w pierwszym rzędzie zauważyć, że przedstawione we wniosku zagadnienie dotyczy posiadania przez Oddział Spółki utworzony i działający na terenie Szwajcarii, o opisanej organizacji i zakresie działania, statusu zakładu w rozumieniu art. 5 ust. 1 Konwencji, a związku z tym stwierdzenia czy uzyskany przez Spółkę za jego pośrednictwem dochód z tego tytułu podlega zwolnieniu od opodatkowania w Polsce. Warunkiem ewentualnego zastosowania przepisów Konwencji, w tym przywoływanych jej art. 5 ust. 1 i art. 23 pkt 1 lit. a, jest zatem uzyskiwanie przez ten oddział Spółki z opisanego przedsięwzięcia dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Szwajcarii. Taka zaś okoliczność nie wynika ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i wobec tego nie było podstaw do oceny prawnopodatkowych skutków przedstawionego stanu faktycznego w kontekście przepisów Konwencji.

Niezależnie od tego Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska Sądu pierwszej instancji, że tak opisane we wniosku zdarzenie pozwala na ocenę czy hipotetyczny sposób zorganizowania działalności tego podmiotu może wypełniać pojęcie zakładu w rozumieniu art. 5 ust. 1 Konwencji, bez konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego, bądź też wypowiedzi w tym przedmiocie właściwych organów szwajcarskich. Wbrew konstatacji Sądu organ interpretacyjny swoje stanowisko w tym względzie wyczerpująco i logicznie uzasadnił, odwołując się przy tym do poglądów doktryny i orzecznictwa. Trafnie, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego organ uznał, że rozstrzygnięcie tej kwestii na tle tak przedstawionego stanu faktycznego nie byłoby możliwe bez analizy przepisów prawa podatkowego a także gospodarczego obowiązującego w Konfederacji Szwajcarskiej, co wykracza poza zakres obowiązków organu w postępowaniu interpretacyjnym. Należy przy tym zgodzić się z przywołanym przez organ poglądem, że w przypadku różnic w wykładni poszczególnych pojęć konstytuujących elementy składowe definicji zakładu rozstrzygać winno prawo państwa źródła ze skutkiem dla państwa rezydencji. Należy bowiem zauważyć, że pojęcie zakładu w postanowieniach Konwencji zostało uregulowane nie tylko w przywoływanym we wniosku art. 5 ust. 1. W kolejnych jednostkach redakcyjnych przepisu (ust. 2-7) pojęcie zakładu zostało rozwinięte i opisane wieloaspektowo, poprzez wskazanie szeregu zespołów okoliczności faktycznych (także negatywnych) składających się na jego zakres, z użyciem także terminów i cech o nieostrym charakterze oraz z użyciem elementów należących do prawa gospodarczego. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego sposób przedstawienia we wniosku zakresu i zasad funkcjonowania oddziału nie pozwala na jednoznaczne przypisanie mu statusu zakładu w rozumieniu art. 5 Konwencji w związku z wyczerpaniem jednego z zespołów cech wymienionych w ust. 1-7 przepisu. W tym stanie ocena prawnopodatkowych skutków przedstawionego przez Spółkę przedsięwzięcia wymagałaby bądź to prowadzenia postępowania dowodowego, bądź też udzielenia odpowiedzi alternatywnej, co jak wskazano na wstępie rozważań wykraczałoby poza dopuszczalne ramy postępowania interpretacyjnego. Prawdłowo zatem organ interpretacyjny uznał, że tak sformułowane we wniosku zagadnienie wyklucza możliwość wydania interpretacji indywidualnej, co oznaczało konieczność odmowy wszczęcia postępowania w tym przedmiocie na podstawie art. 165a § 1 O.p.

Wyroki powiązane:

- wyrok WSA w Opolu z 25 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Op 360/20,
- wyrok WSA w Opolu z 28 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Op 494/19,
- wyrok WSA w Warszawie z 15 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 516/14,
- wyrok WSA w Gdańsku z 18 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1713/13,
- wyrok WSA w Warszawie z 22 grudnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 697/08.

Przepisy:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm.)

Art. 165a §1. Gdy żądanie, o którym mowa w art. 165, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Przepis art. 165 § 9 stosuje się odpowiednio.

§2. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 3 pkt 2. Ilekroć w ustawie jest mowa o przepisach prawa podatkowego rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Art. 14b §1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

§2 Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

§3 Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Art. 14c §1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Art. 14h. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Art. 120. Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Główne problemy:

1. Które elementy traktatowej definicji zakładu mogłyby wymagać sięgnięcia do prawa krajowego państwa położenia zakładu?

2. Czy w przypadku różnic w wykładni poszczególnych pojęć konstytuujących elementy składowe definicji zakładu rozstrzygać winno prawo państwa źródła ze skutkiem dla państwa rezydencji?
3. Czy jednak wykładnia traktatowego pojęcia zakładu w ramach postępowania interpretacyjnego w ogóle wymaga sięgania do przepisów krajowych państwa jego położenia?
4. Czy treść przepisów prawa obcego obowiązującego w państwie położenia zakładu mogłaby stanowić element stanu faktycznego wskazanego przez wnioskodawcę?

Odmowa wydania interpretacji potwierdzającej istnienie zagranicznego zakładu polskiego podatnika ze względu na konieczność uwzględnienia przez organ interpretacyjny prawa obcego, w tym gospodarczego.

Dr Michał Bernat, radca prawny, doradca podatkowy Dentons

Wyrok NSA z 23 stycznia 2018 r., II FSK 84/16

Wyjątkowo prawo obce może być elementem stanu faktycznego sprawy. W postępowaniu interpretacyjnym organ podatkowy nie jest uprawniony do prowadzenia, na etapie wydawania interpretacji indywidualnej, jakiegokolwiek postępowania weryfikacyjnego (dowodowego) mającego za cel sprawdzenie czy podany we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) odpowiada rzeczywistości. Funkcja gwarancyjna interpretacji przepisów prawa podatkowego w każdym przypadku uzależniona jest od tego, czy opis okoliczności faktycznych podany przez wnioskodawcę znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistości. Innymi słowy, gdy opis ten przedstawiony we wniosku nie będzie pokrywał się z rzeczywistym stanem rzeczy, to wnioskodawca nie będzie mógł skorzystać z ochrony, jaką daje interpretacja indywidualna.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spółka złożyła wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie określenia momentu powstania przychodu powstałego w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego do białoruskiej spółki kapitałowej z uwzględnieniem odmienności na gruncie białoruskiego prawa handlowego. (...) Spółka wniosła o interpretację przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem przepisów umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (w tym przypadku umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Białoruś w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (...)) Przepisy i regulacje obowiązujące w Białorusi, zostały przedstawione przez Spółkę, jako element stanu faktycznego (z uzasadnienia wyroku pierwszej instancji).

Sąd [pierwszej instancji] zwrócił uwagę, że Spółka w rozpatrywanej sprawie nie wносиła o interpretację prawa obcego, tj. białoruskiego prawa handlowego, lecz o dokonanie wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem uregulowań zawartych w umowie polsko-białoruskiej o unikaniu podwójnego opodatkowania. Natomiast kwestie dotyczące prawa obcego (białoruskiego) Spółka zamieściła jako jeden z elementów opisu zdarzenia przyszłego, co Sąd pierwszej instancji, powołując się na poglądy wyrażane we wskazanych orzeczeniach sądowych oraz w literaturze przedmiotu uznał za dopuszczalne, stwierdzając m.in., iż „z powyższych argumentów wynika, że wyjątkowo prawo obce może być elementem stanu faktycznego sprawy (...)”. Sąd ten zaznaczył jednocześnie, że funkcja gwarancyjna interpretacji przepisów prawa podatkowego w każdym przypadku uzależniona jest od tego, czy opis okoliczności faktycznych podany przez wnioskodawcę znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistości. Innymi słowy, gdy opis ten przedstawiony we wniosku nie będzie pokrywał się z rzeczywistym stanem rzeczy, to wnioskodawca nie będzie mógł skorzystać z ochrony, jaką daje interpretacja indywidualna (...).

Jeżeli (...) przyjąć by tezę, którą prezentował Sąd pierwszej instancji, a której nie kwestionował, a w każdym razie nie podważył skutecznym zarzutem skargi kasacyjnej Minister Finansów, że prawo obce może być elementem stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, to również niesporne jest, że w postępowaniu interpretacyjnym organ podatkowy nie jest uprawniony do prowadzenia, na

etapie wydawania interpretacji indywidualnej, jakiegokolwiek postępowania weryfikacyjnego (dowodowego) mającego za cel sprawdzenie czy podany we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) odpowiada rzeczywistości.

Natomiast zupełnie inną płaszczyznę działania stanowi porównanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) opisanego we wniosku o wydanie interpretacji z zaistniałym, rzeczywistym stanem faktycznym - co w tym przypadku oznaczałoby właśnie zweryfikowanie podanego przez wnioskodawcę stanu prawnego według przepisów prawa obcego, przy pomocy dostępnych organom podatkowym instrumentów prawnych - dla potrzeb stosowania, tzw. przepisów ochronnych zawartych w art. 14k - art. 14n Ordynacji podatkowej (...)

Wyroki powiązane:

- wyrok WSA w Warszawie z 10 grudnia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 802/15,
- wyrok NSA z 20 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1510/11,
- wyrok NSA z 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1584/11,
- wyrok NSA z 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1079/11,
- wyrok NSA z 16 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1014/11,
- wyrok WSA w Warszawie z 19 października 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 3275/11.

Przepisy:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm.)

Art. 3 pkt 2. Ilekroć w ustawie jest mowa o przepisach prawa podatkowego rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Art. 14b §1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

§2 Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych.

Art. 14c. §1 Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§2. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Art. 14h. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213

w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Główne problemy:

1. Jakie są przesłanki wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego?
2. Czy przepisy obcego prawa podatkowego zaliczają się do „przepisów prawa podatkowego” w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej?
3. Czy inny jest status przepisów obcego prawa podatkowego oraz innych przepisów prawa obcego (niepodatkowych)?
4. Jeśli przepisy prawa obcego (podatkowego lub niepodatkowego) nie zaliczają się do „przepisów prawa podatkowego” w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, czy w takim razie mogą stanowić element opisu stanu faktycznego?
5. Jeśli tak, czy i w jakich okolicznościach Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może odmówić wydania indywidualnej interpretacji podatkowej ze względu na powołanie się przez wnioskodawcę na przepisy prawa obcego?

Pojęcie majątku – gdzie go poszukiwać?

Adam Waclawczyk, doradca podatkowy Deloitte

Wyrok NSA z 28 kwietnia 2022 r., II FSK 2031/19 (uzasadnienie ustne)

Prawdą jest, że w żadnej gałęzi prawa pojęcie „majątku” nie jest definiowane. Sąd odwołał się do pojęcia mienia i wskazał, że majątek ten jest równoznaczny z pojęciem mienia w rozumieniu art. 44 KC. Nie jest to prawidłowe podejście. Należy sięgnąć do instytucji, która jest uregulowana i w której ten majątek występuje. Czyli połączenia i związanej z nim sukcesji.

Należy więc odnieść się do przepisów prawa handlowego i prawa podatkowego, które związane są z następstwem. Sukcesja uniwersalna, która zawarta jest w połączeniu spółek, wskazuje, że przejmowane są nie tylko wartości czynne, ale i zobowiązania. Należało więc przyjąć, że skoro art. 12 ust. 1 pkt 8c mówi o łączeniu albo podziale spółek, to należy odnosić się do instytucji, które są regulowane w KSH i Ordynacji podatkowej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchylonego wyroku

Wyrok WSA w Warszawie z 18 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 1945/18 (uchylony przez wyrok NSA)

Podwyższenie kapitału zakładowego skarżącej zostanie dokonane o kwotę stanowiącą iloczyn ilości udziałów oraz wartość nominalną udziałów określoną w umowie spółki przejmowanej. Wspólnikom spółki przejmowanej zostaną przydzielone udziały w podwyższonym kapitale zakładowym skarżącej (dalej: "nowe udziały"). Wydawane nowe udziały o określonej w umowie spółki wartości nominalnej zostaną przekazane na rzecz wspólników spółki przejmowanej po określonej wartości emisyjnej udziałów. Wartość emisyjna udziałów zostanie określona w ten sposób, że na moment sporządzenia planu połączenia skarżąca ustali wartość aktywów netto skarżącej i podzieli ją pomiędzy ilość udziałów w kapitale zakładowym skarżącej. Ustalona w ten sposób wartość stanowić będzie wartość emisyjną jednego udziału. W oparciu o wartość emisyjną udziałów skarżąca ustali ile udziałów, w podwyższonym kapitale zakładowym skarżącej, należy wydać wspólnikom spółki przejmowanej, przez podzielenie aktywów netto spółki przejmowanej przez wartość emisyjną udziałów. W związku z połączeniem nie będą dokonywane żadne wypłaty w gotówce na rzecz wspólników spółek przejmowanych. W ocenie skarżącej połączenie będzie dokonywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a jego głównym bądź jednym z głównych celów nie jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania, niemniej w związku z ocennym charakterem tych parametrów, w celu ustalenia ryzyka podatkowego ciążącego na skarżącej, skarżąca rozważa sposób ustalenia swojego ewentualnego dochodu w razie uznania przez organ podatkowy transakcji za przeprowadzoną w celu uniknięcia bądź uchylenia się od opodatkowania w rozumieniu art. 12 ust. 13 i 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2343, z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.p.”) tj. za połączenie bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Połączenie spółki przejmowanej ze skarżącą nastąpi w trakcie aktualnego roku podatkowego skarżącej, który rozpoczął się 2018 r.

Skarżąca zadała następujące pytania:

1. Czy w wyniku połączenia skarżącej ze spółką przejmowaną po stronie skarżącej powstanie przychód w wysokości aktywów netto spółki przejmowanej?

2. Czy w sytuacji uznania, że połączenie skarżącej ze spółką przejmowaną zostało dokonane w celu unikania lub uchylania się od opodatkowania, dochód skarżącej do opodatkowania stanowić będzie nadwyżka wartości otrzymanego majątku spółki przejmowanej ponad wartość emisyjną udziałów przyznanych wspólnikom spółki przejmowanej?

W zakresie pytania nr 1 skarżąca przedstawiła stanowisko, zgodnie z którym w wyniku połączenia skarżącej ze spółką przejmowaną, po stronie skarżącej powstanie przychód w wysokości aktywów netto spółki przejmowanej na dzień połączenia, ponieważ aktywa netto stanowią realną wartość majątku spółki przejmowanej w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p. Przepis ten stanowi, że z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 przychodem jest ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną. Stanowisko to skarżąca uzasadniała przez odwołanie się do postanowień ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.) oraz zdefiniowanego w tej ustawie pojęcia "aktywa netto". Zdaniem skarżącej aktywa netto stanowią wartość majątku, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p., gdyż przepis ten określa przychód z tytułu przejęcia spółki kapitałowej. Przy tym oczywistym jest, że za przychód w sensie ekonomicznym może być uznana wyłącznie nadwyżka wartości aktywów ponad wartość zobowiązań przejmowanych przez spółkę przejmującą. Jedynie ta nadwyżka stanowi realne przysporzenie po stronie spółki przyjmującej.

(...)

W interpretacji indywidualnej z 23 maja 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: "DKIS") uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe w zakresie ustalenia czy po stronie skarżącej powstanie przychód z połączenia spółek w wysokości aktywów netto spółki przejmowanej.

DKIS na wstępie interpretacji indywidualnej przywołał treść art. 492 § 1-3 k.s.h., art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m tiret pierwszy, art. 12 ust. 1 pkt 8c, art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3f, art. 12 ust. 13, 14 15 i 16 u.p.d.o.p.

DKIS wskazał, że przychodem dla skarżącej będzie wartość otrzymanego majątku spółki przejmowanej ustalonej na dzień przejęcia, stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p.

Odnosząc się do sposobu obliczenia przychodu powstałego u skarżącej w wyniku transakcji połączenia DKIS wyjaśnił, że w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie uregulowania pojęcia "wartość majątku", o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p., ustawodawca nie odniósł się do ustawy o rachunkowości, w tym "wartości aktywów netto". Zdaniem organu, jeżeli celem ustawodawcy byłoby aby pojęcie "wartość majątku" miało być odczytywane jako tożsame z pojęciem "aktywa netto" w rozumieniu ustawy o rachunkowości, to takie odwołanie zostałoby zawarte. DKIS stwierdził, że "wartość majątku" nie ma legalnej definicji, więc pojęciu temu należy nadać takie rozumienie jakie wynika z języka potocznego.

DKIS nie zgodził się ze stanowiskiem skarżącej, zgodnie z którym przychód z tytułu połączenia spółek w drodze przejęcia powinien zostać określony jako wartość aktywów pomniejszonych o zobowiązania. Organ zauważył, że zobowiązania nie stanowią majątku spółki. W skrajnym przypadku gdyby skarżąca przejmowała majątek spółki przejmowanej, która miałaby długie przekraczające aktywa, to przychód skarżącej byłby bliski zeru, a przecież skarżąca w drodze przejęcia nabywa majątek, który może także spieniężyć.

W ocenie DKIS, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p. przychód powstały z tytułu połączenia przez przejęcie na dzień łączenia, to wartość majątku spółki przejmowanej otrzymanego przez skarżącą ustalona w wartości rynkowej, z wyjątkiem wartości majątku spółki przejmowanej otrzymanego przez skarżącą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów przydzielonych udziałowcom spółek łączonych (art. 12 ust. 4 pkt 3e u.p.d.o.p.).

(...)

Wojewódzki Sąd administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga jest bezzasadna.

W rozpoznanej sprawie przedmiotem sporu jaki zaistniał pomiędzy skarżącą spółką i organem interpretacyjnym jest użyte w art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p. pojęcie "wartość majątku". Zdaniem skarżącej przez pojęcie to należy rozumieć aktywa netto, o których mowa jest w art. 3 pkt 29 ustawy o rachunkowości. W ocenie sądu w sporze tym rację ma organ interpretacyjny. Użyte w ww. przepisie pojęcie "wartość majątku" nie jest zdefiniowane w przepisach u.p.d.o.p. oraz w innych przepisach prawa także z zakresu innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe. Tak samo nie jest zdefiniowane samo pojęcie "majątek". W sytuacji, gdy ustawodawca w przepisach prawa posługuje się pojęciem, które w danej gałęzi prawa nie jest zdefiniowane, pojęciu temu zgodnie z regułą pierwszeństwa wykładni językowej należy nadawać znaczenie takie jakie ma ono w języku powszechnym. Według definicji słownikowej pojęcie "majątek" oznacza 1. posiadłość ziemską; 2. ogół praw dających się ocenić pieniężnie (aktywów), przysługujących określonej osobie fizycznej lub prawnej; stan posiadania; mienie (słownik Języka Polskiego on line, <https://sjp.pl/on-line>, dostęp 30 marca 2019 r.). Wskazana definicja pojęciu majątek nadaje znaczenie odpowiadające znaczeniu pojęcia mienie, które jest zdefiniowane w art. 44 k.c. W tak ustalonym zakresie pojęcia majątek nie mieszczą się zobowiązania obciążające podmiot, któremu przysługuje określone mienie.

Wykładnia językowa jest podstawowym rodzajem wykładni, gdyż jak wyraził to Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach z dnia 24 stycznia 1999 r. (Ts 124/98) i z dnia 26 marca 1996 r. (W.12/95) - żadna z form wykładni i rozumowania prawniczego nie może zmieniać oczywistego zapisu przepisu prawnego, a celem wykładni nie jest tworzenie norm czy ich modyfikacja, lecz ustalenie treści norm wysłowionych w analizowanych przepisach. Należy też wskazać, że prymat wykładni językowej nie ma charakteru bezwzględny. Przy wykładni prawa możliwe jest niepoprzestanie na wynikach wykładni językowej i sięgnięcie do innych rodzajów wykładni. Działanie takie jest dopuszczalne, jeżeli występują uzasadnione racje prawne istotne z punktu widzenia społecznego, ekonomicznego, moralnego, przemawiające za tym, żeby nie ograniczać się do wyników wykładni językowej (zob. uchwała NSA z dnia 30 marca 2009 r., sygn. akt II FPS 7/08).

W rozpoznanej sprawie nie ma racjonalnych argumentów przemawiających z przyjęciem zaproponowanego przez skarżącą rozumieniem pojęcia majątek. Dla potrzeb wykładni tego pojęcia nie można przyjąć koncepcji równoznaczności treściowej pojęcia majątek z pojęciem aktywa netto, które jest zdefiniowane w ustawie o rachunkowości. Pojęcie to ma całkowicie różną nazwę od pojęcia majątek, co samo w sobie jest wystarczającym argumentem uzasadniającym wniosek, że nie mamy tutaj do czynienia z "definicją obcą" tożsamego pojęcia, które występuje w prawie podatkowym i na gruncie tego prawa nie jest zdefiniowane. Skoro więc w sprawie brak jest tożsamości pojęć, która stanowi przesłankę rozważania możliwości posłużenia się na gruncie prawa podatkowego tzw. "definicją obcą" (na temat posługiwania się w prawie podatkowym definicją obcą zob. B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 72 i nast.) to brak było podstaw do przyjmowania, że przedmiotowe pojęcie

należy interpretować posługując się definicją sformułowaną w art. 3 pkt 29 ustawy o rachunkowości.

Ponadto przeciwko dokonywaniu wykładni pojęcia majątek przy pomocy regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości świadczy okoliczność, że ustawa ta realizuje zupełnie inne cele niż prawo podatkowe, posługując się przy tym własną specjalistyczną siatką pojęć o charakterze swoistym. Dlatego sąd uznał za w pełni zasadne stanowisko organu, według którego odwołanie się w procesie wykładni do pojęć z ustawy o rachunkowości jest dopuszczalne, gdy ustawodawca o tym wprost stanowi, czego przykłady można znaleźć w u.p.d.o.p.

W świetle tych wniosków, zdaniem Sądu organ interpretacyjny zasadnie w zaskarżonej interpretacji uznał, że użyte w art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p. pojęcie wartość majątku oznacza wartość przysługujących spółce przejmowanej lub dzielonej przedmiotów prawa własności lub innych praw majątkowych bez zobowiązań obciążających te spółki.

W rozpoznanej sprawie organ zasadnie stwierdził brak podstaw do oceny prawnej pytania, które skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji oznaczyła jako pytanie nr 2. Skoro skarżąca w zawartym we wniosku o wydanie interpretacji opisie stanu faktycznego wskazała, że przejęcie przez nią spółki z o.o. nastąpi z przyczyn wyłącznie ekonomicznych i nie będzie miało na celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania, to brak było podstaw do zwracania się do organu o dodatkową kwalifikację prawnopodatkową stanu faktycznego opisanego we wniosku przy założeniu, że przejęcie spółki z o.o. będzie dokonane w celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania. Na podstawie art. 14b § 3 i 14c § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) organ przy wydawaniu interpretacji związany jest opisem stanu faktycznego, zawartym we wniosku o wydanie interpretacji i nie ma prawa do zmiany tego stanu faktycznego i czynienia w tym zakresie własnych ustaleń. Oznacza to, że skoro skarżąca wskazała we wniosku o wydanie interpretacji, że opisane przez nią działania nie mają na celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania to całkowicie bezzasadne było pytanie się organu o skutki prawnopodatkowe tego zdarzenia na wypadek, gdyby organ uznał, że działania opisane przez skarżącą we wniosku o wydanie interpretacji dokonane będą jednak w celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania. Bezzasadność tego pytania wynikała z tego, że organ wskutek związania zawartym we wniosku o wydanie interpretacji opisem stanu faktycznego w postępowaniu toczącym się na podstawie tego wniosku nie mógł uznać planowanych przez skarżącą czynności za zmierzające do w celu uniknięcia lub uchylecia się od opodatkowania.

Mając powyższe na uwadze Sąd na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz., 1302 ze zm.) oddalił skargę..

Wyroki powiązane:

- wyrok WSA w Gliwicach z 31 lipca 2019 r., I SA/Gl 197/19 (nieprawomocny).

Przepisy:

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021, poz. 1800)

Art. 12

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
(...)

8c) ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;

4. Do przychodów nie zalicza się:

3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;

Główne problemy:

1. Pojęcie majątku a neutralność połączenia spółek-siostr – wykładnia językowa a cel regulacji.
2. Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.
3. Autonomia prawa podatkowego a spójność systemu prawa.

„Konwersja” wierzytelności na kapitał – czy i jak przyjmować konstrukcje cywilnoprawne na gruncie podatkowym?

Michał Goj, doradca podatkowy EY

Wyrok NSA z 23 czerwca 2021 r., II FSK 3151/18

Stanowisko co do niepieniężnego rodzaju wkładu w przypadku konwersji wierzytelności na udziały (akcje) w spółce kapitałowej oraz rozumienia wkładu pieniężnego jako określonej liczby znaków pieniężnych wnoszonych w gotówce albo w formie transferu pieniądza bankowego, należy uznać za jednolite. W wyroku NSA z 28 lutego 2005 r., FSK 1434/04, opowiedziano się wprost za tezą, że "konwersja wierzytelności współnika (wierzyciela) oznacza jej zamianę na inne prawo majątkowe i nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, albowiem tę można zrealizować tylko przez wpłatę pieniądza (gotówki) lub przy użyciu pieniądza bankowego".

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istotnym w sprawie jest to, że S. S.A, z siedzibą w O., jest polską spółką prawa handlowego i podlega opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej od całości swoich dochodów, nieograniczonym obowiązkiem podatkowym wynikającym z art. 3 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Do strony znajdują zatem zastosowanie przepisy tej ustawy, w tym art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. Skoro ustawodawca uzależnia skutki podatkowe od charakteru wniesionego wkładu do spółki, jego ocena następuje na gruncie polskiego ustawodawstwa, chyba że co innego wynika z przyjętej przez Polskę umowy międzynarodowej.

Zasadnie zatem stwierdził Sąd pierwszej instancji, że z przytoczonych norm wynika, że opodatkowanie może mieć miejsce tylko w jednym państwie, w tym konkretnym przypadku w świetle przedstawionego stanu faktycznego w Rzeczypospolitej Polskiej.

Konsekwencje podatkowe zaistniałych zdarzeń związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki powiązanej i objęcie w niej udziałów przez jedynego udziałowca, będącego polskim rezydentem podatkowym odnoszą się bowiem do polskiej Spółki i powinny być uwzględnione przy rozliczeniu podatkowym Spółki S. S.A. w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Skutki podwyższenia kapitału i objęcia udziałów w spółce powiązanej prawidłowo zatem podlegały ocenie na gruncie przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a charakter prawny wkładu według polskiego prawa handlowego.

Końcowo należy wskazać, że niezasadne są również zarzuty odnoszące się do naruszenia zasady legalizmu działania polskich organów podatkowych. Przeciwnie, to uwzględnienie stanowiska skarżącej prowadziło do naruszenia tej zasady. Organy te miały bowiem obowiązek w stosunku do rezydenta polskiego podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, zastosować polskie przepisy podatkowe, a pojęcia niedookreślone w tych przepisach - interpretować z uwzględnieniem krajowego prawa handlowego.

Drugi z głównych problemów występujący w rozpoznawanej sprawie to alokacja kosztów uzyskania przychodu z tytułu wkładu niepieniężnego w wysokości wartości nominalnej wierzytelności. Problem ten rozstrzygnięty został uchwałą 7 sędziów NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. akt II FPS 2/21.

Wyroki powiązane:

- wyrok NSA z 28 lutego 2005 r., FSK 1434/04,
- wyrok NSA z 25 września 2019 r., II FSK 3116/17,
- wyrok NSA z 18 sierpnia 2020 r., II FSK 2083/19.

Uchwała NSA z 14 czerwca 2021 r., II FPS 2/21

W stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2015 r., w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia tych udziałów, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), jest wartość odpowiadająca kwocie pożyczki, która została udzielona spółce przez wnoszącego wkład, nie wyższa jednak niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej pożyczki.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Za utrwalony w orzecznictwie sądowym należy uznać pogląd, że - tak jak w rozpoznawanej sprawie - konwersja wierzytelności na kapitał dłużnika nie jest wniesieniem wkładu w formie pieniężnej, bo ten można zrealizować tylko przez wpłatę gotówki lub przy użyciu pieniądza bankowego.

W konsekwencji stwierdzenia w orzecznictwie sądowym, że w takim przypadku, jaki opisano w pytaniu, należy uznać, iż wkład ma charakter wkładu niepieniężnego, można mówić o powstaniu przychodu z tego tytułu. Wobec wykładni wskazanych przepisów przyjętej w orzecznictwie sądowym powstał problem alokacji kosztów uzyskania przychodu z tytułu wkładu niepieniężnego w wysokości wartości nominalnej wierzytelności.

Nie ma bowiem podstaw do stosowania zawężającej wykładni w odniesieniu do pojęcia "faktycznie poniesionych wydatków na nabycie". Przede wszystkim istotne dla wyjaśnienia treści tego przepisu pojęcie "nabycie" nie zostało zdefiniowane na gruncie prawa podatkowego. Oznacza to, że interpretując to pojęcie, trzeba odwołać się do znaczenia przypisywanego mu w innych unormowaniach ustawowych, uwzględniając w szczególności konstrukcje prawa cywilnego (por. wyrok NSA z 16 grudnia 2015 r., II FSK 2839/13).

Skoro jednak art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. wprost odwołuje się do pojęć mających swoje źródło w prawie prywatnym (wkład niepieniężny, nabycie) należy odczytywać go przez odwołanie się do języka prawnego tejże gałęzi prawa, a nie tylko i wyłącznie przez odwołanie się do języka potocznego. Ponieważ kwestia powstania prawa majątkowego w postaci wierzytelności z tytułu udzielonej pożyczki unormowana jest w przepisach prawa cywilnego, więc przy braku samodzielnej regulacji tego zagadnienia w przepisach prawa podatkowego, niezbędne jest uwzględnienie ustaleń doktryny tej gałęzi prawa.

Pod pojęciem nabycia w ujęciu cywilistycznym może kryć się zarówno nabycie pierwotne, jak i nabycie wtórne. Jeżeli bowiem do nabycia prawa dochodzi w wyniku operacji na rynku, tj. w wyniku nabycia od innego podmiotu, wskazane nabycie ma charakter pochodny (P. Machnikowski, (w:) Zarys prawa cywilnego, praca zbiorowa pod red. E. Gniewka i P. Machnikowskiego, wyd. 2, Warszawa 2016, s. 41). Z nabyciem o charakterze pierwotnym mamy zaś do czynienia w sytuacji, gdy do powstania prawa dochodzi w wyniku zdarzenia, które prowadzi do wykreowania określonego prawa, w tym wypadku udzielenia pożyczki (k.c.).

Jeżeli zatem przedmiotem wkładu do spółki z o.o. będzie wierzytelność wspólnika z tytułu udzielonej spółce pożyczki, to wykładnia gramatyczna art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. nie pozwala na przyjęcie jednoznacznych wniosków, że istnieją przesłanki by do kosztów uzyskania przychodów z tego tytułu wnoszącego taki wkład nie zaliczyć kwoty udzielonej pożyczki.

Objęcie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu udzielonej wcześniej spółce pożyczki powoduje przeniesienie tej wierzytelności na spółkę i jej wygaśnięcie z uwagi na połączenie w jednej osobie praw wierzyciela i obowiązków dłużnika z uwagi na konfuzję (por. Z. Radwański, Zobowiązania - część ogólna, C. H. Beck 1995, str. 286, Nb 855). W sensie zatem zarówno cywilnoprawnym jak i ekonomicznym konfuzja zobowiązania ma identyczne skutki jak wykonanie (spłata, uregulowanie) wierzytelności, np. przy zobowiązaniu z tytułu udzielonej w pieniądzu pożyczki, poprzez dokonanie jej zwrotu również w formie pieniężnej. W przypadku pożyczki udzielonej spółce kapitałowej na skutek jej konwersji, w zamian za wniesiony wkład (wierzytelność) wspólnik obejmie nowe udziały (akcje) w spółce. W tym stanie rzeczy kosztami uzyskania przychodów u wspólnika wnoszącego taki wkład, powinny być wydatki poniesione na nabycie wierzytelności, czyli albo kwota pożyczonych pieniędzy, albo suma wydatkowana na nabycie pożyczonych rzeczy oznaczonych co do gatunku (w zależności od tego, co było przedmiotem pożyczki). Nie można bowiem uznać, w świetle wyżej przedstawionych wywodów, że wierzytelność z tytułu pożyczki została uzyskana (czyli nabyta) bez poniesienia faktycznych wydatków.

Wobec braku jednoznacznego wyniku wykładni gramatycznej art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f., dla potrzeb rozstrzygnięcia powstałego zagadnienia spornego należało odwołać się również do wyników wykładni systemowej. W takiej sytuacji na gruncie ustawy podatkowej należało zweryfikować to, że skoro objęcie udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności własnej stanowi autonomiczne zdarzenie, powodujące osiągnięcie dochodu będącego przedmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych (prawnych), to czy w rozliczeniu podatkowym tego zdarzenia wspólnik ma obowiązek wykazać uzyskane przychody (wartość nominalną objętych udziałów albo akcji), lecz nie przysługuje mu równocześnie prawo do potrącenia kosztów uzyskania tych przychodów, w wysokości wartości aktywów "wyjętych" z majątku wspólnika i przeniesionych na spółkę w ramach aportu (czyli wartości wierzytelności z tytułu udzielonej spółce pożyczki).

Sytuacja, w której podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych (prawnych) uzyskuje przychód, ale nie ma możliwości uwzględnienia kosztów jego uzyskania, nie może być zaakceptowana. Przemawia przeciwko temu nie tylko sama nazwa podatku (podatek dochodowy, a nie przychodowy), ale także argument z zakresu fundamentalnych założeń konstrukcyjnych podatku. Logika podatku dochodowego jest taka, że przychód "powstaje" z kosztów jego uzyskania. Oczywiście w ustawie zdecydowano, że pewne wydatki nie będą kosztami uzyskania przychodu. Jednak zasadą jest to, że wszystko to, co podatnik niejako "straci" w toku działań, które prowadziły do uzyskania przychodu, to jego koszt uzyskania

przychodu. Wynika to z art. 1, i 2, art. 11 ust. 1 i art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. (podobnie i 2, art. 12 ust. 1 oraz art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.).

Wykładnia systemowa przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (prawnych) nie pozwala na przyjęcie oceny, że powstałemu przychodowi z tytułu wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej nie towarzyszyły jakiegokolwiek koszty jego uzyskania. Zobowiązanie podatkowe ustalone z pominięciem kosztów jego uzyskania może w takiej sytuacji przewyższyć rzeczywisty przyrost (dochód) w majątku podatnika. Wszystko to prowadzi do stwierdzenia, że wykładnia art. 22 ust. 1 w związku z art. 22 ust. 1e pkt 3 u.p.d.o.f. pozbawiająca podatnika prawa do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności po jego stronie (art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) poprzez niezasadne, w szczególności nieusprawiedliwione nadrzędnymi wartościami systemowymi, odstępianie od deklarowanej przez ustawodawcę na gruncie ustawy o podatkowej (art. 1 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.) zasady opodatkowania dochodu (a nie przychodu).

Uznając swobodę ustawodawcy w zakresie kształtowania prawa podatkowego stwierdzić należy, że swoboda ta nie jest nieograniczona, a ustawodawca, jak wskazano wyżej, musi przy stanowieniu prawa honorować m.in. zasadę równości, wywodzoną z art. 84 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W tym przypadku nieuznanie za koszty uzyskania przychodów wydatków na uzyskanie wierzytelności własnej, a uznawanie za takie wydatków na nabycie pochodne wierzytelności stanowiłoby nieuprawnione i niezasadne różnicowanie podatników znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.

Wyroki powiązane:

- wyrok NSA z 24 września 2013 r., II FSK 2617,
- wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., II FSK 1792/12,
- wyrok NSA z 17 grudnia 2014 r., II FSK 2758/12,
- wyrok NSA z 25 marca 2015 r., II FSK 349/13,
- wyrok NSA z 10 listopada 2016 r., II FSK 1196/16.

Bibliografia:

1. P. Machnikowski, (w:) Zarys prawa cywilnego, praca zbiorowa pod red. E. Gniewka i P. Machnikowskiego, wyd. 2, Warszawa 2016, s. 41
2. W. Kurowski, komentarz do art. 510 w M. Frasz [red.], M. Habdas [red.] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna, publ. SIP LEX, WKP 2018

Wyrok NSA z 18 sierpnia 2020 r., II FSK 2083/19

Jeżeli nowo powstałe udziały zostaną pokryte wkładem rozliczanym przez potrącenie wzajemnych wierzytelności, wkład taki powinien być potraktowany jako niepieniężny w rozumieniu polskiego kodeksu spółek handlowych. Dokonując konwersji wierzytelności drogą potrącenia, na co pozwala art. 14 § 4 k.s.h., można w ten sposób wywołać te same skutki podatkowe, jakie powstać mogą jedynie w wyniku faktycznego przekazania - wniesienia do spółki środków pieniężnych. Potrącenie jest formą wygaszania istniejących wierzytelności prowadzącą do umorzenia wzajemnych należności i zobowiązań. Kompensata nie prowadzi zatem do realizacji świadczeń wzajemnych, a jedynie do zaliczenia jednej wierzytelności na poczet drugiej, przy czym wierzytelności umarzają się do wierzytelności niższej, a zobowiązania wzajemne

wygasają. Przyjęta przy kompensacie forma wykonania świadczenia jest więc czym innym niż spełnienie świadczenia poprzez zapłatę. Oznacza to, że w związku z potrąceniem części wierzytelności udziałowca wobec spółki z częścią wierzytelności spółki wobec udziałowca, nie dochodzi w ten sposób do faktycznego przekazania środków pieniężnych, a więc nie dochodzi do wniesienia wkładu pieniężnego. Przedmiotem rozważanych czynności i świadczeń nie jest pieniądz, ale wierzytelności o określonej w pieniądzu wartości, co nie stanowi tożsamyh pojęć prawnych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W polskiej praktyce stosowane są dwa sposoby podwyższenia kapitału zakładowego spółki ze środków wspólników w sytuacji, gdy wspólnik posiada wobec spółki, której kapitał jest podwyższany, wierzytelność.

Pierwszy z nich polega na wniesieniu wkładu niepieniężnego przez wspólnika w postaci wierzytelności, jaką wspólnik posiada wobec spółki (np. tak jak w konkretnym przypadku z tytułu pożyczek), wierzytelności te w konsekwencji ulegają umorzeniu. W tym przypadku mamy do czynienia z aportem wierzytelności (tzw. aportowe podwyższenie kapitału zakładowego).

Drugi sposób polega na zobowiązaniu się wspólnika do wniesienia wkładu pieniężnego do spółki. Kolejnym etapem w tym przypadku jest umowne potrącenie wierzytelności spółki wobec wspólnika o wniesienie wkładu pieniężnego z wierzytelnością wspólnika wobec spółki. W ten sposób dochodzi do potrącenia wzajemnych wierzytelności (tzw. nieaportowe podwyższenie kapitału zakładowego).

Mimo że faktycznie zastosowanie mają dwa różne sposoby podwyższenia kapitału ze względu na rodzaj wkładu - w pierwszym przypadku jest to aport, zaś w drugim przypadku jest to potrącenie, to konsekwencje podatkowe dla spółki podwyższającej kapitał zakładowy są takie same. Obie transakcje są dla niej neutralne, odmiennie jednak kształtuje się sytuacja prawnopodatkowa podmiotu wnoszącego wkład, a mianowicie skutki podatkowe są uzależnione od tego, czy wkład ten ma charakter pieniężny czy niepieniężny.

W przypadku aportu wierzytelności wnoszący aport posiada przychód, którym jest zasadniczo nominalna wartość objętych w zamian udziałów lub akcji, natomiast koszt jest różnie definiowany w zależności od rodzaju wnoszonego składnika (np. środek trwałe podlegający lub nie amortyzacji, udziały i akcje nabyte za gotówkę lub aport, wierzytelności).

Wniesienie wkładu pieniężnego jest natomiast neutralne podatkowo dla spółki i dla wspólnika. Przychody otrzymane przez spółkę na utworzenie kapitału zakładowego nie stanowią przychodów podatkowych spółki, natomiast wydatki poniesione przez wspólnika na objęcie udziałów nie stanowią u niego kosztów uzyskania przychodów aż do momentu zbycia tych udziałów.

W rozpatrywanej sprawie należy odpowiedzieć na pytanie, czy art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. daje podstawy do nadania pojęciu "wkład niepieniężny" innego znaczenia niż to, które funkcjonuje w prawie handlowym. Ani ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych ani przepisy innych ustaw podatkowych nie definiują tego terminu. Brak jest zatem wyraźnie ustanowionej normy prawnej, która pozwalałaby na szczególne, "podatkowe" rozumienie pojęcia wkładu niepieniężnego. Stosując art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., przy ustalaniu znaczenia pojęcia "wkład niepieniężny" oraz "wkład pieniężny" konieczne jest odwołanie się do znaczenia, jakie terminom tym nadaje prawo handlowe.

Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej powoduje powstanie przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. (zob. np. wyrok NSA z 12 czerwca 2019 r., II FSK 2490/17 oraz cytowane tam orzecznictwo).

Wyroki powiązane:

- wyrok NSA z 25 września 2019 r., II FSK 3116/17,
- wyrok NSA z 12 czerwca 2019 r., II FSK 2490/17.

Przepisy:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483)

Art. 31 ust. 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art. 64 ust. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128)

Art. 17 ust. 1. Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się:

(...) pkt 9) wartość wkładu określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określoną w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 19 ust. 3 stosuje się odpowiednio;

Art. 22 ust. 1e. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9, w wysokości:

(...) pkt 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie innych niż wymienione w pkt 1-2a składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800)

Art. 12 ust. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

(...) pkt 7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego

wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 15 ust. 1j. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny - na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

(...) pkt 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1-2b składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki.

Główne problemy:

1. Pieniężny czy niepieniężny charakter wkładu w przypadku konwersji wierzytelności na udziały (akcje) w spółce kapitałowej – tzw. aportowe podwyższenie kapitału zakładowego.
2. Dominująca rola sądów administracyjnych w definiowaniu pojęć cywilnoprawnych
3. Znaczenie obcych systemów prawa handlowego przy stosowaniu prawa podatkowego

SESJA III

Rekompensata za szkody poniesione przez podatników wskutek wydania bezprawnych decyzji - zasady odpowiedzialności Skarbu Państwa oraz wymiar szkody poniesionej przez podatnika.

Marek Gizicki adwokat, doradca podatkowy Deloitte
Bartosz Barański radca prawny Deloitte

Bezprawność działania organów podatkowych.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 23 maja 2014 r., I ACa 795/12

Przesłanka niezgodności z prawem musi być rozumiana w sposób właściwy dla prawa cywilnego, tj. jako sprzeczność działania lub zaniechania z porządkiem prawnym sensu largo, co wyklucza możliwość jakiegokolwiek dyferencjacji skali czy stopnia bezprawności zachowania

Nie ma uzasadnionych podstaw do takiej wykładni art. 417 § 1 k.c., która łączyłaby odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną w wyniku niezgodnego z prawem zachowania lub zaniechania jedynie do wypadków, w których niezgodność z prawem ma charakter rażący. Dla odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa na podstawie art. 417 § 1 k.c. za szkodę wyrządzoną w wyniku niezgodnego z prawem wydania nieprawomocnego orzeczenia istotna jest jedynie okoliczność, czy strona nie mogła zapobiec jej powstaniu lub rozmiarom przy pomocy przysługujących jej środków prawnych.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 22 października 2020 r., I ACa 503/19

Wyrok sądu administracyjnego z dnia 19 grudnia 2019 r. przesądził o bezprawności działania urzędu kontroli skarbowej, wskazując w swym uzasadnieniu na wadliwość dokonanej przez urząd kontroli skarbowej i Ministra Finansów wykładni spornych przepisów ustawy o podatku VAT. Sąd okręgowy był związany tym rozstrzygnięciem.

Zgodnie bowiem z art. 170 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi prawomocne orzeczenie sądu wiąże zarówno organy państwowe, jak i wszystkie sądy, co oznacza, że muszą one brać pod uwagę fakt istnienia i treść prawomocnego orzeczenia sądu oraz ogół skutków prawnych z niego wynikających. Konsekwencją wydania tego orzeczenia był zwrot powodowi nadpłaconego podatku. Natomiast fakt, że powyższe orzeczenie nie stanowi prejudykatu, jest bez znaczenia w świetle przesłanek z art. 417 § 1 k.c.

W ocenie sądu apelacyjnego wydanie przez urząd kontroli skarbowej protokołu kontroli, w którym wytknięto stwierdzone w deklaracjach podatkowych uchybienia, a następnie wezwanie powoda do złożenia korekty deklaracji, stanowiły działania o charakterze kontrolnym. Trafnie zatem zostały uznane za akty władcze podmiotu prawa publicznego podejmowane przy wykonywaniu władzy publicznej.

W ocenie sądu apelacyjnego nie budzi natomiast wątpliwości, że w niniejszej sprawie źródłem szkody było działanie urzędu kontroli skarbowej przy wykonywaniu władzy publicznej, które nie przybrało formy konkretnej, ostatecznej decyzji administracyjnej.

Wyrok Sądu Okręgowego w Olsztynie z dnia 18 grudnia 2015 r., I C 109/15

Sąd rozpoznający sprawę odszkodowawczą nie jest uprawniony do indywidualnej oceny legalności konkretnej decyzji czy wyroku stanowiącego źródło szkody.

Skoro bowiem ustawa wiąże oznaczone skutki prawne z obowiązywaniem instytucji prawomocności orzeczenia, a jednocześnie reguluje zasady i sposób wzruszania takiego orzeczenia z powodu bezprawności, to prawna skuteczność takich orzeczeń nie może być kwestionowana i podważana bezpośrednio w procesie odszkodowawczym, z pominięciem szczególnych zasad postępowania przewidzianego do kontroli prawomocnych orzeczeń.

Powódka legitymuje się prejudykatem w stosunku do obu spornych decyzji podatkowych, a mianowicie dnia 24 kwietnia 2014 r. Dyrektor IS uchylił w całości ostateczną decyzję z dnia 19 października 2009 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora (...) z dnia 2 czerwca 2006 r. a następnie umorzył postępowanie w przedmiotowej sprawie. W konsekwencji uznać należało, że w zakresie wspomnianej decyzji Dyrektora IS i poprzedzającej jej decyzji Dyrektora (...) powódka spełniła podstawową przesłankę odpowiedzialności Skarbu Państwa, o której mowa w art. 417 1 § 2 k.c.,

Wyrok Sądu Okręgowego w Kielcach z dnia 18 kwietnia 2016 r., II Ca 200/16

Co do zasady, pozwany odpowiada zatem za niezgodne z prawem prowadzenie egzekucji, mieszczące się w ogólnej definicji czynu niedozwolonego zawartej w hipotezie normy prawnej przepisu art. 417 k.c., określonego jako niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej.

Działania pozwanego w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym przeciwko stronie powodowej po 31 grudnia 2014 roku należało uznać za bezprawne. Zatem czynności egzekucyjne, stanowiące realizację dokonanego zajęcia, podjęte w styczniu 2015 roku, a polegające na pobraniu przekazanych przez Bank (...) SA należności nie miały podstawy prawnej. Skoro bowiem zobowiązanie powodowej Spółki wygasło z dniem 31 grudnia 2014 roku z mocy prawa, ze względu na upływ terminu przedawnienia, zgodnie z art. 70 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej, to organ egzekucyjny powinien był z urzędu umorzyć postępowanie egzekucyjne na podstawie

Dowodzenie przez podatnika szkody i adekwatnego związku przyczynowego.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 29 lipca 2010 r., I ACa 512/10

Okoliczność, że w świetle art. 264 i 265 ustawy z 1997r. Ordynacja podatkowa wydatki poniesione w postępowaniu podatkowym przez stronę na wynagrodzenie pełnomocnika nie mogą być zakwalifikowane do kosztów postępowania, a także, że zwrotu tych wydatków tych powód nie może domagać się na podstawie przepisów art. 199 - 210 ustawy z 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie wyklucza samo przez się ich dochodzenia w postępowaniu cywilnym, w procesie odszkodowawczym.

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia

Niewątpliwie pozbawienie powoda możliwości dysponowania pieniędzmi przez okres kilku lat mogło narazić go na uszczerbek majątkowy wyrażający się np. w konieczności zerwania lokat i utratą oprocentowania, braku możliwości dalszych zyskowych inwestycji, czy też w potrzebie zaciągnięcia kosztownych kredytów. Powód, choć na takie właśnie postaci szkody wskazał, to jednak ich nie wykazał. Dochodzenie szkody równej odsetkom ustawowym wymagało udowodnienia, że poniesiona strata lub utracone korzyści odpowiadały, co najmniej wysokości tych odsetek. Nie ma uzasadnionych podstaw, aby odsetki te traktować jako zryczałtowane

odszkodowanie. Przewidziane w art. 78 Ordynacji podatkowej ułatwienia dla osób, których pieniądze zostały zatrzymane przez organy skarbowe (oprocentowanie nadpłaty, pełniące funkcję odszkodowawczą), odnoszą się do ściśle określonych sytuacji, w których powstała nadpłata. W rozpoznawanej sprawie nie chodzi jednak o nadpłatę, lecz o zwrot podatku, a w takim przypadku ustawodawca nie przewidział oprocentowania. Powód mógł dochodzić odszkodowania na podstawie art. 260 Ordynacji podatkowej, który w zakresie ustalenia wysokości odszkodowania odsyła do przepisów kodeksu cywilnego, w tym art. 361 tej regulacji. (...)

Zasady doświadczenia życiowego wskazują, że bezskuteczność działań w zakresie samodzielnego dochodzenia swoich roszczeń wobec Skarbu Państwa zazwyczaj uzasadnia korzystanie z profesjonalnej pomocy prawnej. Oczywiście jest, że nie zawsze w takich sytuacjach, jak w rozważanej sprawie, poszkodowany ucieka się do pomocy fachowca. Przy dokonywaniu oceny normalności nie jest jednak konieczne ustalenie, że każdorazowemu zaistnieniu danej przyczyny towarzyszy badany skutek. Sformułowanie "normalne następstwo" nie musi oznaczać skutku koniecznego (...).

Brak było podstaw, w ocenie Sądu Apelacyjnego, do podzielenia stanowiska pozwanego, że dobrowolne poniesienie kosztów na profesjonalną pomoc prawną nie pozwalało ich uznać za szkodę. Dobrowolność poniesienia jakiegoś wydatku sama w sobie nie wyklucza możliwości uznania go za szkodę, pomimo tego, że szkoda to uszczerbek w majątku poszkodowanego, który nastąpił wbrew jego woli. Powód wprawdzie skutkiem swoich działań poniósł wydatki na wynagrodzenie doradcy, jednakże w okolicznościach faktycznych sprawy był on, w ocenie Sądu Apelacyjnego, do ich poniesienia zmuszony. Z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością można przyjąć, że gdyby nie fachowa pomoc, powód nie zdołałby w postępowaniu przed organami podatkowymi dowieść swoich racji.(...)

To na pozwanym spoczywał ewentualny obowiązek (art. 6 k.c.) wykazania, że szkoda była wygórowana, że powód przy zaangażowaniu niższych środków pieniężnych uzyskałby profesjonalną pomoc prawną z zakresu prawa podatkowego. Dowód taki nie został w sprawie w ogóle przeprowadzony.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 7 czerwca 2018 r., V ACa 402/17

Kosztami niezbędnymi do dochodzenia przez powoda jego praw są koszty pełnomocnika procesowego. Koszty poniesione przez powoda na wynagrodzenie doradcy, który takim pełnomocnikiem nie jest i działa równocześnie z pełnomocnikiem, ale poza procesem, nie pozostają w adekwatnym związku przyczynowym z doznaną przez powoda szkodą, nie mogą być bowiem uznane za koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw.

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia

Powód uzyskał rekompensatę za nieterminowy zwrot podatku VAT w postaci odsetek. Realizacja roszczenia o wypłatę owych odsetek wymagała wystąpienia przez powoda ze stosownymi wnioskami do organu podatkowego (Naczelnika Urzędu Skarbowego i Dyrektora Izby Skarbowej) a następnie na drogę postępowania administracyjnego przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym i przed NSA. Powodowi należy się zatem zwrot kosztów niezbędnych do celowego dochodzenia praw i tylko takie koszty mogą być uznane za pozostające w adekwatnym związku przyczynowym z doznaną przez niego szkodą. Przy tym pojęcie kosztów niezbędnych do celowego dochodzenia praw nie może być interpretowane jako pojęcie autonomiczne, tylko z uwzględnieniem rozumienia niezbędności jako celowości lub potrzeby poniesienia kosztów. Kosztami niezbędnymi do dochodzenia przez powoda jego praw były zatem koszty pełnomocnika

procesowego. Koszty poniesione przez powoda na wynagrodzenie doradcy, który takim pełnomocnikiem nie był i działał równocześnie z pełnomocnikiem, ale poza procesem, nie pozostają w adekwatnym związku przyczynowym z doznaną przez powoda szkodą, nie mogą być bowiem uznane za koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw. Zarzut naruszenia przez sąd I instancji art. 361 § 1 k.c. jest więc trafny i uzasadnia zmianę zaskarżonego wyroku poprzez oddalenie powództwa. Poszkodowany bezprawnym działaniem lub zaniechaniem innego podmiotu, w każdym wypadku zobowiązany jest do podjęcia działań mających na celu zminimalizowanie skutków szkody a więc do takiego zachowania, które owej szkody nie powiększa (co można wprost wywieść z art. 362 k.c.).(...)

Zawarcie dwóch umów, jednej z doradcą podatkowym, który nie reprezentował powoda w postępowaniu przed organami administracji, drugiej z radcą prawnym A. H., który pełnił rolę pełnomocnika procesowego, ale nie opracowywał pism sądowych i argumentacji na poparcie stanowiska w sprawie, było wyłącznie wynikiem decyzji powoda i doprowadziło do nieuzasadnionego zwiększenia kosztów związanych z dochodzeniem roszczenia. Zobowiązany do naprawienia szkody nie może ponosić ujemnych konsekwencji działania poszkodowanego. (...)

Umowa zawarta przez powoda z doradcą (...) nie określa zasad ustalania wynagrodzenia a jedynie kwoty wynagrodzenia z rozbiciem na etapy, po realizacji których wynagrodzenie ma być płatne. Nie wiadomo, ile osób było zaangażowanych w świadczenie usługi ani ile czasu było niezbędne na wykonanie czynności objętych umową i jaka stawka godzinowa została przyjęta. Tak określone wynagrodzenie nie poddaje się żadnej weryfikacji. (...)

Czynności podejmowane przez doradcę podatkowego na podstawie umowy z 16 czerwca 2010 r. w znacznej części pokrywały się z czynnościami, do dokonania których zobligowany jest pełnomocnik procesowy np. (pomoc w sporządzaniu projektów skarg, szczegółowa analiza decyzji, analiza uzasadnienia wyroku). Nie sposób obciążyć stronę pozwaną kosztami wynagrodzenia doradcy za czynności, które powinien wykonać pełnomocnik procesowy w sytuacji, gdy zwrot wynagrodzenia pełnomocnika procesowego na rzecz powoda już nastąpił. (...)

Zasadniczo powód dochodzi kosztów związanych z postępowaniem sądowo administracyjnym za czynności podejmowane, poza tym postępowaniem i rację ma pozwany, że koszty tego rodzaju obciążają stronę postępowania administracyjnego, zatem brak jest podstaw do uznania że tego rodzaju wydatek prowadzi do szkody w rozumieniu art. 361 k.c. (...)

Co do zasady strona w celu dochodzenia swoich roszczeń może korzystać z wielu pełnomocników procesowych i z wielu doradców, co nie oznacza, że wszystkie poniesione w związku z tym koszty są niezbędne i celowe. W orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że strona, która wygrała spór może żądać od przeciwnika procesowego zwrotu kosztów tylko jednego pełnomocnika. Nie sposób zatem poza owymi kosztami obciążać stronę pozwaną kosztami poza procesowymi poniesionymi przez stronę wygrywającą (na wynagrodzenie doradcy). (...)

Zatem gdyby powoda reprezentował przed NSA doradca podatkowy, to jego wynagrodzenie nie mogłoby przewyższyć wynagrodzenia przyznanego pełnomocnikowi będącemu radcą prawnym, co tym bardziej przemawia za przyjęciem, że wynagrodzenie doradcy działającego poza procesem równoległe z pełnomocnikiem procesowym nie może być uznane za pozostające w adekwatnym związku ze szkodą doznaną przez powoda, w sytuacji gdy czynności tego doradcy w istocie prowadzą się do czynności, które ma obowiązek wykonać pełnomocnik procesowy, dlatego brak jest podstaw do uwzględnienia powództwa.

Sama dobrowolność poniesienia wydatku na profesjonalną pomoc prawną nie wyklucza zatem możliwości uznania go za szkodę, zwłaszcza, gdy z okoliczności danej sprawy wynika, że było to niezbędne do wykazania zasadności swoich racji przed organem skarbowym.

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia

W wypadku zatem utraconych korzyści od określonej kwoty zdeponowanej na rachunku bankowym za prawidłowe uznać należy ustalenie, że szkodę stanowiła równowartość utraconego oprocentowania tych środków pieniężnych możliwa do uzyskania w danym okresie. Zważywszy na fakt, że banki oferowały wówczas oprocentowanie wkładów pieniężnych na rachunkach oszczędnościowych w określonej wysokości, przyjęta na potrzeby wyliczenia *lucrum cessans* hipoteza co do utraty korzyści majątkowej w wysokości obliczonej przez biegłego graniczy zatem z pewnością. (...)

W szczególności nie sposób uznać za uzasadniony zarzut naruszenia art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 2 k.c. Z poczynionych przez sąd okręgowy ustaleń faktycznych, które sąd apelacyjny w pełni podzielił, wynika, że dochodząc od Skarbu Państwa zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT powód korzystał z usług profesjonalnych doradców podatkowych, co wynikało, jak słusznie zauważył sąd okręgowy, ze skomplikowanego charakteru polskiego prawa podatkowego. Zdaniem sądu apelacyjnego analiza załączonych do akt pism składanych przez powoda w toku postępowania przed organami skarbowymi, Ministrem Finansów oraz przed sądami administracyjnymi wskazuje, że zostały one przygotowane przez profesjonalistów, zaś proces dochodzenia do zwrotu nadpłaconego VAT nie był prosty i wymagał podjęcia różnorodnych działań, które niekoniecznie musiały przynieść pozytywne efekty. (...)

Powód miał bowiem do wyboru dwie alternatywne drogi dochodzenia należności od Skarbu Państwa (dobrowolna zapłata, a następnie uzyskania korzystnej dla siebie interpretacji spornych przepisów, bądź też odmowa zapłacenia VAT, a następnie próba wzruszenia decyzji podatkowej), rozważenia zatem wymagało, która z tych dróg jest dla niego korzystniejsza, jakie potencjalne ryzyko za sobą niosą, a przede wszystkim, która z nich daje większe szanse powodzenia. Zważywszy na wysokość nadpłaty (4.000.000 zł) decyzja powoda, aby skorzystać z pomocy profesjonalnych doradców podatkowych, była w pełni racjonalna i niezbędna w okolicznościach niniejszej sprawy w celu efektywnego dochodzenia zwrotu podatku, zwłaszcza, że nadpłata wynikała z bezprawnego działania nie tylko samego organu podatkowego, ale także jednostki nadrzędnej (Ministra Finansów), powielającej błędną i niekorzystną dla powoda interpretację przepisów podatkowych. Sama dobrowolność poniesienia wydatku na profesjonalną pomoc prawną nie wyklucza zatem możliwości uznania go za szkodę, zwłaszcza, gdy z okoliczności danej sprawy wynika, że było to niezbędne do wykazania zasadności swoich racji przed organem skarbowym. Zgodzić się zatem należy ze stanowiskiem sądu okręgowego, że pomiędzy bezprawnymi działaniami organów państwowych a szkodą poniesioną przez powoda polegającą na kosztach obsługi prawno-podatkowej istnieje adekwatny związek przyczynowy. (...)

Faktem jest natomiast, na co trafnie wskazuje powód w odpowiedzi na apelację, że w związku z błędną wykładnią przepisów ustawy o podatku VAT dokonaną przez organy administracji publicznej powód zmuszony został do niekorzystnego rozporządzenia majątkowego i pozbawiony możliwości swobodnego korzystania ze swoich środków pieniężnych. Poniesienie przez powoda kosztów obsługi prawnej w postępowaniu o udzielenie interpretacji podatkowej, a także utrata odsetek z tytułu oprocentowania środków na rachunkach bankowych pozostawało zatem w normalnym związku przyczynowo-skutkowym z działaniami pozwanego. Wbrew twierdzeniom

skarżącego dobrowolne dokonanie korekcji deklaracji po otrzymaniu protokołu kontroli i zapłata podatku nie dowodzą akceptacji działań urzędu kontroli skarbowej, o czym świadczą podjęte później działania zmierzające do odzyskania nadpłaty. Zarzut naruszenia art. 417 § 1 k.c. w zw. z art. 361 § 1 k.c. nie zasługuje zatem na uwzględnienie.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 23 grudnia 2020 r. I ACa 705/16

Szkoda w rozumieniu art. 417 k.c. w związku z art. 361 § 2 k.c., obejmuje zarówno rzeczywistą stratę (*damnum emergens*), jak i utracone korzyści (*lucrum cessans*). Strata wyraża się w zmianie stanu majątkowego poszkodowanego, polegającej albo na zmniejszeniu się jego aktywów, albo na zwiększeniu się pasywów. Utrata korzyści (*lucrum cessans*) polega zaś na niepowiększeniu się czynnych pozycji w majątku poszkodowanego, które pojawiłyby się w tym majątku, gdyby nie zdarzenie wyrządzające szkodę. Szkada w postaci utraconych korzyści nie może być całkowicie hipotetyczna, ale musi być wykazana przez poszkodowanego z tak dużym prawdopodobieństwem, że w świetle doświadczenia życiowego uzasadnia przyjęcie, iż utrata spodziewanych korzyści rzeczywiście nastąpiła. Nadto, od szkody w postaci *lucrum cessans* należy odróżnić pojęcie szkody ewentualnej, przez którą rozumie się "utrata szansy uzyskania pewnej korzyści majątkowej". Różnica wyraża się w tym, że w wypadku *lucrum cessans* hipoteza utraty korzyści graniczy z pewnością, a w wypadku szkody ewentualnej prawdopodobieństwo utraty korzyści jest zdecydowanie mniejsze. Przyjmuje się, że szkoda ewentualna nie podlega naprawieniu.

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia

Jak stwierdził to Sąd Najwyższy, o tym, czy zgodnie z art. 361 § 1 k.c., zgodnie z którym zobowiązany do odszkodowania ponosi odpowiedzialność tylko za normalne następstwa działania lub zaniechania, z którego szkoda wynikła, określone zdarzenia pozostają w wymaganym przez ten przepis adekwatnym związku przyczynowym, decydują takie okoliczności, jak: wiedza dostępna o tych zdarzeniach w chwili orzekania przez sąd i zobiektywizowane kryteria wynikające z doświadczenia życiowego oraz zdobyczy nauki. Za normalne następstwo danego zdarzenia uważa się taki skutek, który "zazwyczaj", "w zwykłym porządku rzeczy" jest konsekwencją tego zdarzenia. (...)

Stwierdzenie jednak przez właściwy organ niezgodności decyzji administracyjnej z prawem nie przesądza jeszcze o wystąpieniu koniecznej przesłanki odszkodowania w postaci normalnego związku przyczynowego. Każdorazowo granice obowiązku naprawienia szkody wyznaczone są właśnie przez normalny związek przyczynowy pomiędzy zdarzeniem wywołującym uszczerbek a szkoda. Powielając argumentację Sądu Najwyższego, trzeba więc podkreślić, że szkoda jest uszczerbek w prawnie chronionych dobrach poszkodowanego, powstały wbrew jego woli. Należy zatem odróżnić ją od nakładów, wydatków i innych umniejszeń majątku poszkodowanego mających swe źródło w czynnościach prawnych, ponoszonych przez niego dobrowolnie i niewymuszonych danym zdarzeniem. Strata (*damnum emergens*) M. K., podlegająca obowiązkowi naprawczemu, powinna obejmować rzeczywisty uszczerbek, jaki wystąpił w majątku należącym do powoda, wbrew jego woli w chwili zdarzenia, za które odpowiedzialność została przypisana pozwanemu Skarbowi Państwa. Dlatego też nie można uznać za stratę rzeczywistą będącą w normalnym związku przyczynowym z wydaniem przedmiotowych bezprawnych decyzji podatkowych, wydatku powoda, dokonanego w wykonaniu zawartej przez niego umowy z (...) Sp. z o.o. w S., który zaistniał niezależnie od jakiegokolwiek decyzji podatkowej i byłby poniesiony także

wtedy, gdyby do zdarzenia szkodzącego nie doszło. Kwota 1.096.9450 zł zapłacona została dobrowolnie przez powoda na rzecz agencji reklamowej, a działania funkcjonariuszy organów skarbowych nie rzutowały na obowiązek poniesienia przez powoda tego świadczenia wynikającego z zobowiązania umownego. (...)

Pozostałe roszczenia odszkodowawcze dochodzone przez powoda, obejmują w istocie uszczerbek w postaci utraconych korzyści. Istnienie związku przyczynowego w takim przypadku uzależnione jest natomiast od ustalenia wysoce prawdopodobnej, graniczącej z pewnością, hipotetycznej sekwencji zdarzeń, warunkujących przyjęcie odpowiedzialności pozwanego (...). Hipoteza taka - według Sądu Najwyższego - pozwala bowiem oddzielić szkodę w postaci *lucrum cessans*, podlegającą kompensacie (art. 361 § 2 k.c.), od tzw. utraconej szansy uzyskania korzyści, która nie jest objęta *de lege lata* obowiązkiem odszkodowawczym. (...)

Według eksperta Fundacji (...) wartość przedsiębiorstwa powoda działającego pod firmą (...) na przełomie lat 1999/2000 można było szacować na kwoty od ok. 60 mln zł do ok. 80 mln zł. Świadczy to o tym, że powód wyceniał łączną szkodę na wielkość odpowiadającą szacunkowej wartości całego przedsiębiorstwa. Autor opinii słusznie zatem wskazuje, że tego typu podejście jest niewiarygodne. Można by równie dobrze żądać tego typu kwot przy przyjęciu scenariusza, że przedmiotowa szkoda doprowadziła do upadłości powoda albo też można to zinterpretować w ten sposób, że gdyby powód zrealizował przedmiotową kampanię reklamową, to wartość jego przedsiębiorstwa wzrosłaby mniej więcej dwukrotnie, co też wydaje się mało realistyczne. (...)

Kończąc ten wątek rozważań, należy stwierdzić, że nie ma wątpliwości co do tego, iż ustalone w niniejszym postępowaniu działania organów podatkowych doprowadziły do wyrządzenia powodowi szkody. Rozumiejąc w pełni subiektywne poczucie pokrzywdzenia, jakie powód ma prawo odczuwać, przy ustalaniu wysokości odszkodowania należało jednak kierować się taką metodyką wyceny strat i utraconych korzyści, która byłaby w największym możliwym stopniu weryfikowalna i oparta na jednoznacznych wskaźnikach ekonomicznych, podlegających sprawdzeniu według obiektywnych kryteriów. Spełnienie takich warunków pozwala bowiem na przedstawienie miarodajnego wyniku szacowania wartości szkody, a nie wykazania wyniku jakiegokolwiek, opartego na dowolnej metodyce kalkulacyjnej. (...)

Normalny związek przyczynowy bynajmniej nie oznacza, że pewien skutek musi być koniecznym następstwem pewnego zdarzenia. Związek przyczynowy może występować jako normalny również w sytuacji, gdy pewne zdarzenie stworzyło warunki powstania innych zdarzeń, z których dopiero ostatnie stało się bezpośrednią przyczyną szkody. O tym czy następstwo jest normalne lub anormalne, decyduje ocena oparta na okolicznościach obiektywnych przy pomocy zasad doświadczenia życiowego i w razie potrzeby wiadomości specjalistycznych. Nie wyłącza normalności fakt, że czasem następstwo mimo identycznych warunków zdarzenia nie następuje; tak samo fakt, że następstwo jest statystycznie rzadkim przypadkiem. Anormalne jest zaś następstwo, gdy do niego doszło tylko skutek nadzwyczajnego zbiegu okoliczności, którego przeciętnie nikt nie bierze pod uwagę (...).

Zgodnie natomiast z zasadą rozkładu ciężaru dowodu, wyrażoną w art. 6 k.c., na powodzie spoczywał obowiązek wykazania, że zaistniały pozostałe warunki pozwalające na przyjęcie, że doznał on szkody w rozumieniu art. 361 k.c. Powód powinien więc wykazać, że dysponując kwotą zajęta przez (...) Urząd Skarbowy w K., na rachunkach bankowych (...), a następnie przelaną na rachunek tego Urzędu uzyskałby korzyści w określonej wysokości. Wobec trudności dowodowych i dla ochrony uzasadnionych interesów poszkodowanego zastosowanie może mieć oczywiście art. 322 k.p.c. Przepis ten nie zwalnia jednak strony od konieczności wykazania faktu powstania szkody, zaś sąd może zeń skorzystać dopiero, gdy wyczerpie dostępne środki dowodowe, a ściśle udowodnienie wysokości żądania jest rzeczywiście niemożliwe lub nader utrudnione. W tej

sprawie, w ocenie Sądu Apelacyjnego, powód zdołał wykazać poniesioną szkodę, choć w rozmiarze znacznie mniejszym niż wynikałoby to ze zgłoszonego żądania. Wbrew zarzutowi pozwanego Skarbu Państwa powód udowodnił również, że poniesiona przez niego szkoda w zakresie ostatecznie ustalonym przez Sąd odwoławczy pozostaje w normalnym związku przyczynowym z bezprawnym działaniem funkcjonariuszy pozwanego, a nie jest wynikiem jego swobodnych decyzji biznesowych. (...)

Pozwany nie uwzględni także okoliczności, że działania jego funkcjonariuszy polegające na zajęciu rachunków bankowych powoda, stanowiły dla tego ostatniego dodatkowe, poza odebraniem mu środków finansowych, utrudnienie w prowadzeniu działalności, wynikające ze specyfiki tego sposobu egzekucji i specyfiki działalności bankowej w zakresie konieczności stałego monitorowania i oceny wiarygodności kredytowanych podmiotów. Zasady doświadczenia życiowego potwierdzają to, że z chwilą zajęcia rachunków bankowych na tak znaczną kwotę, powód stał się dla banku osobą mniej wiarygodną co do możliwości wywiązania się z zobowiązań kredytowych. (...)

W ocenie Sądu odwoławczego, w tych okolicznościach nie zasługuje na aprobatę argumentacja strony pozwanej, że decyzja o przerwaniu kampanii reklamowej kawy (...) stanowiła autonomiczny wybór powoda, który tym samym powinien ponosić ryzyko utraty korzyści, jakie potencjalnie mogła mu ona przynieść w wymiarze finansowym. (...)

Sąd Apelacyjny marginalnie zauważa przy tym, że nie można podzielić wyrażonej przez Sąd Okręgowy oceny, iż powód, mając wiedzę o ponownym prowadzeniu postępowania podatkowego przez (...) Urząd Skarbowy w K., powinien być przygotowany na zagrożenie taką egzekucją, jaka została przeprowadzona z jego rachunków bankowych przez pozwanego. Po uchyleniu pierwotnej decyzji oraz przy niezmienionym stanie faktycznym i prawnym powód mógł bowiem zasadnie przypuszczać, że organ prowadzący postępowanie nie popełni poprzednich błędów. Do takiego założenia uprawniało powoda działanie w zaufaniu do organów państwa, które prawidłowo funkcjonując co do zasady, powinny zachowywać w podejmowanych wobec obywatela działaniach jako zasadę, obowiązek prawidłowego stosowania obowiązujących przepisów prawa. Zabezpieczenie kwot, które były przez organy podatkowe wskazywane jako objęte obowiązkiem podatkowym powoda, wymagałoby od powoda zmian w planowanych działaniach gospodarczych i musiałoby istotnie wpłynąć na ograniczenie jego aktywności w stosunku do zamierzonej, a więc także mogłoby doprowadzić do poniesienia szkody w postaci utraconych korzyści. (...)

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 24 czerwca 2021 r., V ACa 48/21

Zaniechanie obowiązku wynikającego z u.p.t.u. i wyroku sądu administracyjnego nie jest wystarczającą przesłanką do uwzględnienia powództwa odszkodowawczego opartego na art. 417 § 1 k.c. Świadczy jedynie o niezgodnym z prawem zaniechaniu pozwanego przy wykonywaniu władzy publicznej.

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego nakładał na pozwanego obowiązek załatwienia wniosku o zwrot nadwyżki podatku w określonym terminie co nie jest bynajmniej równoznaczne z obowiązkiem zapłaty odszkodowania za zaniechanie realizacji tego obowiązku. Brak zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za miesiąc grudzień 2011 r. w terminie ustawowym i brak wykonania wyroku sądu administracyjnego nakazującego wniosek o ten zwrot rozpatrzyć nie przesądza o zasadności roszczenia odszkodowawczego skierowanego przeciwko Skarbowi Państwa. Powódka zobowiązana była także wykazać, że normalnym następstwem bezprawnego

zaniechania pozwanego było powstanie po jej stronie szkody czyli uszczerbku majątkowego w rozumieniu art. 361 § 2 k.c. (...)

Nie zwracając w terminie wynikającym z art. 87 ust. 6 u.p.t.u. różnicy w podatku naliczonym nad należnym wynikającej z niepodważonej jeszcze wówczas deklaracji podatkowej strona pozwana niewątpliwie dopuściła się beczynności. Jej działanie nie było zgodne z prawem. Tym niemniej nie doprowadziło ono do powstania po stronie powodowej szkody, ponieważ jak się później okazało, na skutek postępowania podatkowego taki zwrot podatku VAT za miesiąc grudzień 2011 r. powodce się nie należał. Gdyby doszło do zwrotu podatku, powódka obowiązana byłaby kwotę otrzymaną z tego tytułu zwrócić urzędowi skarbowemu. (...)

Dlatego też myli się apelujący podnosząc w swojej apelacji, iż kwestia czy nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wystąpiła czy nie, nie była dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy istotna, że wyłącznie istotny był tylko pierwszy etap postępowania administracyjnego, w ramach którego został wydany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 IV 2014 r., którego uprawomocnienie się, stwarzało obowiązek zapłaty przez pozwanego " kwoty dochodzonej w niniejszej sprawie".

Jeszcze raz należy podkreślić, iż w ramach postępowania sądowoadministracyjnego w przedmiocie beczynności organu podatkowego sąd nie bada zasadności zwrotu podatku. Późniejsze stwierdzenie w decyzji wymiarowej braku nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oznacza, iż nie ma kwoty podatku, którą organ podatkowy zobowiązany był zwrócić podatnikowi. Powyższe prowadzi do wniosku, iż po stronie powodowej pomimo niezgodnego z prawem zaniechania pozwanego przy wykonywaniu władzy publicznej nie powstała szkoda w rozumieniu art. 361 § 2 k.c., której naprawienia mógłby dochodzić w ramach niniejszego procesu.

Niezależnie od powyższego nie można byłoby również mówić o poniesieniu przez powódkę szkody, w sytuacji gdyby okazało się, że w istocie za miesiąc grudzień 2011 r. powstała nadwyżka podatku naliczonego nad należnym (np. gdyby NSA uchylił decyzję wymiarową z 20 IV 2018 r.). Oznaczałoby to bowiem, że po stronie powodowej istnieje wierzytelność względem pozwanego w wysokości odpowiadającej kwocie określonej pozwem z tytułu zwrotu podatku VAT, a tym samym, że nie wystąpił uszczerbek w jej majątku, który wymagałby wyrównania w ramach postępowania odszkodowawczego.

Wyroki powiązane:

Przepisy:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483 z dnia 1997.07.16)

Art. 7. Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Art. 77 ust. 1. Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U.2020.1740 t.j. z dnia 2020.10.08)

Art. 361 § 1. Zobowiązany do odszkodowania ponosi odpowiedzialność tylko za normalne następstwa działania lub zaniechania, z którego szkoda wynikła.

§ 2. W powyższych granicach, w braku odmiennego przepisu ustawy lub postanowienia umowy, naprawienie szkody obejmuje straty, które poszkodowany poniósł, oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

Art. 362. Jeżeli poszkodowany przyczynił się do powstania lub zwiększenia szkody, obowiązek jej naprawienia ulega odpowiedniemu zmniejszeniu stosownie do okoliczności, a zwłaszcza do stopnia winy obu stron.

Art. 363 § 1. Naprawienie szkody powinno nastąpić, według wyboru poszkodowanego, bądź przez przywrócenie stanu poprzedniego, bądź przez zapłatę odpowiedniej sumy pieniężnej. Jednakże gdyby przywrócenie stanu poprzedniego było niemożliwe albo gdyby pociągało za sobą dla zobowiązanego nadmierne trudności lub koszty, roszczenie poszkodowanego ogranicza się do świadczenia w pieniądzu.

§ 2. Jeżeli naprawienie szkody ma nastąpić w pieniądzu, wysokość odszkodowania powinna być ustalona według cen z daty ustalenia odszkodowania, chyba że szczególne okoliczności wymagają przyjęcia za podstawę cen istniejących w innej chwili.

Art. 417 § 1. Za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa.

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U.2021.1805 t.j. z dnia 2021.10.04)

Art. 322. Jeżeli w sprawie o naprawienie szkody, o dochody, o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia lub o świadczenie z umowy o dożywocie sąd uzna, że ścisłe udowodnienie wysokości żądania jest niemożliwe, nader utrudnione lub oczywiście niecelowe, może w wyroku zasądzić odpowiednią sumę według swej oceny opartej na rozważeniu wszystkich okoliczności sprawy.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23)

Art. 260. Do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego.

Bibliografia:

L. Bosek, Uwagi na tle orzeczenia Sądu Najwyższego w sprawie skutków odszkodowawczych decyzji podatkowych uchylonych w toku instancji, Rejent nr 1/2003.

Główne problemy:

1. Koszt obsługi prawnej poniesionej przez podatnika w związku z działaniem organu podatkowego jako element szkody.
2. Problem dowodzenia *lucrum cessans*.
3. Sposoby ustalania szkody będącej normalnym następstwem niezgodnego z prawem działania lub zaniechania organu podatkowego.

Rekompensata w formie oprocentowania nadpłaty – kiedy organ twierdzi, że podatnik przyczynił się do opóźnienia w wydaniu decyzji (wyrok NSA z 6.02.2020, II FSK 1872/19; wyrok NSA 26.10.2021, II FSK 506/19).

Michał Potyrała radca prawny, doradca podatkowy (PwC)

Wyrok NSA z 6 lutego 2020 r., II FSK 1872/19

Użyte w art. 78 § 3 pkt 3 lit. b o.p. określenie "przyczynić się" oznacza sytuację, w której podatnik bezpośrednio wpłynął na niewydanie decyzji w terminie ustawowym. Pomiedzy brakiem wydania decyzji w terminie a działaniem bądź zaniechaniem strony musi istnieć nierozzerwalny związek pozwalający na uznanie, że gdyby strona działała rzetelnie, decyzja wydana zostałaby w terminie. Przesłanki "przyczynienia" nie wypełnia natomiast skorzystanie przez podatnika z możliwości procesowych przewidzianych prawem.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Przede wszystkim za nieporozumienie należy uznać poczynioną w zaskarżonej do sądu pierwszej instancji decyzji, a następnie w skardze kasacyjnej, próbę zakwalifikowania jako "przyczynienia się" podatnika do opóźnienia w wydaniu decyzji o stwierdzeniu nadpłaty takich czynności podatnika, które stanowiły realizację jego ustawowych uprawnień, przy jednoczesnym zignorowaniu znaczenia w tym kontekście obowiązków organu podatkowego, do podjęcia których był on zobowiązany z urzędu. Jak wynika z art. 75 § 2 o.p., złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty jest uprawnieniem podatnika. Zgodnie z § 3 tego artykułu, jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania (deklaracji), to podatnik równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację). Z przepisu nie wynika jednocześnie, że podatnik ma obowiązek wskazać prawidłową (obiektywnie, a nie tylko jego zdaniem) wysokość podatku, ani też że musi przedstawić dowody świadczące o nadpłaceniu podatku i to wyłącznie takie, które będą dla organu na tyle przekonujące, że będzie on mógł w krótkim czasie zweryfikować wniosek i wydać decyzję (wedle oczekiwań wyrażonych w decyzji organu odwoławczego), czy też, innymi słowy – że nie będzie on musiał prowadzić "szerokiego postępowania dowodowego" (s. 6 skargi kasacyjnej). Może wprawdzie stać się tak, że podatnik uczyni zadość takim oczekiwaniom, wskazując w skorygowanej deklaracji kwotę nadpłaty w wysokości uznanej przez organ za prawidłową, jednak wówczas nie ma potrzeby prowadzenia postępowania i wydawania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Zgodnie bowiem z art. 75 § 4 o.p., jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W innych przypadkach obowiązkiem organu jest przeprowadzenie postępowania podatkowego – ze wszelkimi jego rygorami, w tym w zakresie obowiązku gromadzenia dowodów – i wydanie decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. Wydanie tej decyzji może w pewnych przypadkach poprzedzać postępowanie wymiarowe (...).

Należy przypomnieć, że w rozpoznanej sprawie organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję w przedmiocie nadpłaty po ponad 5 latach od złożenia przez skarżącą wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Przez ten czas zaś prowadzono postępowanie wymiarowe, mimo, że - jak ostatecznie potwierdzono w decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Rzeszowie z 4 listopada 2015 r. - wszczęto je po upływie terminu przedawnienia (w dniu 10 stycznia 2012 r.). Stanowiska Samorządowego Kolegium Odwoławczego nie usprawiedliwia także eksponowana przez organ okoliczność wykazanie przez podatnika w skorygowanej deklaracji

zbyt wysokiej, jak się okazało, kwoty nadpłaconego podatku. Należy podkreślić, że fakt ten, określany w skardze kasacyjnej mianem "nierzetelnego wniosku", które nie ma charakteru normatywnego (ustawa operuje sformułowaniem "deklaracja, której prawidłowość budzi wątpliwości" – zob. arg. a contrario z art. 75 § 4 o.p.) nie wiąże się – wbrew intencji organu – z negatywnymi dla podatnika konsekwencjami, w tym w zakresie prawa do oprocentowania nadpłaty. Nie stanowi ona z pewnością podstawy do przyjęcia, że podatnik "przyczynił się" do opóźnienia w wydaniu decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. Argumentację skargi kasacyjnej w tym zakresie należy uznać za nieudolną próbę przerzucenia odpowiedzialności za niewydanie decyzji w dwumiesięcznym terminie na podatnika, który korzystał ze swych uprawnień do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, mając tym samym prawo do decyzji w tym przedmiocie wydanej po przeprowadzeniu postępowania z aktywną w nim rolą organu.

Skarżąca, składając wniosek o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowaną deklaracją, w której prawidłowość budziła wątpliwości organu, nie przyczyniła się więc w najmniejszym stopniu do niewydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty w terminie 2 miesięcy od złożenia wniosku. Przysługiwało jej zatem oprocentowanie nadpłaty od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowaną deklaracją.

Wyrok NSA z 26 października 2021 r., II FSK 506/19

Zgodnie z dyspozycją tego przepisu przyczyną niewydania decyzji w terminie jest zachowanie strony, która pomimo starań organu, nie wykonuje swoich obowiązków, bez wykonania których, organ podatkowy nie jest w stanie wydać decyzji w terminie (...). Bez znaczenia zatem jest, czy opóźnienie to wynikało z bezpodstawnej przewlekłości postępowania podatkowego czy też z prawidłowego wykonywania przez organy podatkowe ich ustawowych kompetencji, w szczególności w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, jego oceny, a nawet rzetelnej i niekiedy czasochłonnej realizacji kolejnych etapów postępowania.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Stanowisko organu podatkowego wyrażone w skardze kasacyjnej opiera się na generalnym założeniu, że dowody załączone do wniosku o stwierdzenie nadpłaty były niewystarczające, a strona składając taki wniosek powinna złożyć dokumenty dotyczące otrzymanego odszkodowania wraz z ich tłumaczeniem na język polski. Przy czym należy zauważyć, że zakres żądanych dokumentów i stopień ich szczegółowości był precyzowany przez organ w toku postępowania podatkowego. Wobec tego brak uprzedniego przygotowania takich dokumentów (czyli jeszcze przed złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty), uznano w skardze kasacyjnej za okoliczność obciążającą stronę postępowania, gdyż winna ona uzupełnić materiał dowodowy. Należy jednak zauważyć, że podatnicy wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty złożyli korektę zeznania rocznego za 2010 r., uzasadnienie przyczyn korekty a także odpis uzyskanej wcześniej interpretacji indywidualnej, w której stwierdzono nieprawidłowość ich stanowiska. W stanie prawnym, który obowiązywał w chwili składania wniosku przez skarżących obowiązywał przepis art. 81 § 2 O.p., zgodnie z którym skorygowanie deklaracji następowało przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. Do regulacji tej nawiązywał w ówczesnym brzmieniu art. 75 § 3 O.p., mówiący o tym, że podatnik równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację). Przepisy nie przewidywały zatem żadnych innych wymogów formalnych dla wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku. Podatnicy nie byli wobec tego zobligowani do przedkładania dokumentów wraz z ich tłumaczeniem na etapie inicjowania postępowania. To zatem na organie podatkowym

spoczywał obowiązek wskazania jakie dokumenty powinny zostać przedłożone skoro uznał, że uzasadnienie przyczyn korekty nie jest wystarczające. Z kolei dla wykazania przyczynienia się podatników do opóźnienia w wydaniu decyzji, to na organie podatkowym ciąży poczynienie ustaleń wskazujących, że działali oni opieszale, nie wykonywali wezwań organu, próbowali wydłużyć w jakikolwiek sposób postępowanie albo podejmowali działania mające na celu utrudnienie wydania rozstrzygnięcia w sprawie. (...)

(...) przyczyną niewydania decyzji stwierdzającej nadpłatę w terminie nie były kwestie związane z ustaleniem stanu faktycznego sprawy, do czego mógł być potrzebny aktywny udział skarżących, ale spór co do oceny prawnej twierdzeń podatnika. Nie można także zapominać, że dysponując co najmniej od 24 sierpnia 2016r. wszystkimi materiałami w sprawie, organ podatkowy I instancji dopiero w dniu 3 listopada 2017 r. wydał decyzję dotyczącą określenia zobowiązania podatkowego i stwierdzającą w jej uzasadnieniu nadpłatę. Zatem to przede wszystkim wadliwość dwukrotnie wydawanych przez organ podatkowy I instancji decyzji, jak i wadliwość decyzji organu odwoławczego z 12 grudnia 2016 r. stały się rzeczywistą przyczyną opóźnienia w stwierdzeniu nadpłaty podatku, o którą ubiegali się skarżący. Nie można również przyjąć, aby stronę postępowania podatkowego obciążał pozaustawowy obowiązek składania dokumentów dotyczących żądanej przez nią nadpłaty. Jak wynika z przebiegu czynności podatnicy w miarę możliwości reagowali na żądania organu i nie przyczyniali się w żaden sposób do blokowania toku postępowania podatkowego. Nie może zaś zostać uznana za przyczynę opóźnienia w wydaniu decyzji stwierdzającej nadpłatę wadliwość poglądów organów podatkowych co do wykładni prawa materialnego. Wydanie decyzji przez organ podatkowy sprzecznej z prawem, którą to wadliwość stwierdził sąd administracyjny, nie może prowadzić do obciążenia strony postępowania skutkami blisko trzyletniej zwłoki w procedowaniu przez organ podatkowy.

Wyroki powiązane:

Wyroki negatywne:

- wyrok WSA w Poznaniu z 15 czerwca 2011 r., III SA/Po 813/10 (prawomocny),
- wyrok WSA w Warszawie z 17 lutego 2020 r., III SA/Wa 1277/19, (nieprawomocny),
- wyrok WSA w Warszawie z 9 marca 2021 r., III SA/Wa 1548/20 (nieprawomocny),
- wyroki WSA w Warszawie z 16 lutego 2021 r., III SA/Wa 1791/20, III SA/Wa 1792/20 (nieprawomocne).

Wyroki pozytywne:

- wyrok NSA z 8 grudnia 2017 r., II FSK 2896/15,
- wyrok WSA w Warszawie z 24 października 2018 r., III SA/Wa 4126/17 (prawomocny),
- wyrok NSA z 16 kwietnia 2019 r., II FSK 1471/17,
- wyrok NSA z 6 lutego 2020 r., II FSK 1872/19,
- wyrok WSA w Gliwicach z 24 listopada 2020 r., I SA/Gl 878/20 (prawomocny).

Przepisy:

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).

Art. 78 § 3. Oprocentowanie przysługuje:

(...)

3) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2 i pkt 6 - od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją):

(...)

b) jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

c) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 6, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;

(...)

6) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 2a pkt 1 - od dnia wszczęcia lub przejęcia postępowań określonych w art. 119g § 1 pkt 3, jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana albo nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji albo zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent;

7) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 2a pkt 2 - od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent.

Bibliografia:

I. Krawczyk, *Oprocentowanie nadpłaty, w przypadku nierozstrzygnięcia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w terminie 2 miesięcy*, PPLiFS 2019, nr 9, s. 17-21.

Główne problemy:

1. Oprocentowania nadpłaty jako rekompensata.
2. Pojęcie „przyczynienia się do opóźnienia w wydaniu decyzji / w zwrocie nadpłaty” jako przesłanka wyłączająca oprocentowanie nadpłaty.
3. Czego można wymagać od podatnika przy składaniu wniosku nadpłatowego oraz w toku postępowania nadpłatowego?

DZIEŃ II

SESJA IV

Ile waży „goodwill”?

Doradca podatkowy Mirosław Michna KPMG

Uchwała NSA z 21 lutego 2022 r., III FPS 2/21

„Dodatnia wartość firmy (tzw. goodwill), rozumiana jako nadwyżka ceny nabycia nad wartością rynkową składników majątkowych przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nie stanowi prawa majątkowego w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.)”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Należy zauważyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych do 2018 r. przeważało stanowisko wskazujące, że wartość firmy (goodwill) jest prawem majątkowym jako prawo zbywalne, posiadające określoną wartość, w związku z tym przy sprzedaży przedsiębiorstwa podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Następnie zaczął być jednak prezentowany również pogląd, który pojawił się w następstwie wyroku WSA we Wrocławiu z 31.01.2017 r., I SA/Wr 1167/16, utrzymanego w mocy wyrokiem NSA z 28.06.2018 r., II FSK 1932/16, zgodnie z którym dodatnia wartość firmy (goodwill) nie jest prawem majątkowym a pewnym stanem faktycznym, uzewnętrznionym w momencie sprzedaży przedsiębiorstwa, tym samym nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu. W konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Należy w związku z tym uznać, że z uwagi na atrybuty ekonomiczno-prawne wartości firmy i związane z nimi nieporozumienia nadal skutkujące pojawiającym się poglądem o możliwości potraktowania wartości firmy jako prawa majątkowego (zob. np. wyrok NSA z 14.11.2018 r., II FSK 3253/16) celowe jest przeprowadzenie analizy tego zagadnienia.(...)

Należy zauważyć, że wartość firmy (ang. goodwill) odzwierciedla dodatnią różnicę pomiędzy wartością poszczególnych rzeczy i praw majątkowych składających się na przedsiębiorstwo a ceną, po której następuje nabycie tegoż przedsiębiorstwa. Określenie to wskazuje, jaka część wartości przedsiębiorstwa wynika z jego nieujawnionych aktywów oraz korzyści z nabycia działającego już i generującego określone przychody zbioru aktywów.(...)

Pojęcie wartości firmy nie ma definicji legalnej ani na gruncie przepisów prawa cywilnego, ani przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Jest to pojęcie funkcjonujące wyłącznie w kontekście rozliczenia nabycia przedsiębiorstwa w księgach podatkowych oraz dla celów rachunkowych nabywcy. Definicję wartości firmy zawierają zatem art. 22g ust. 2 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.), art. 16g ust. 2 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.), natomiast w zakresie zasad obliczania wartości firmy art. 33 ust. 4, art. 44b ust. 10 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: u.r.), a także Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej "Połączenia jednostek gospodarczych", tj. rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z 3.06.2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 3 (Dz.Urz. UE L 149, s. 22, dalej: MSSF 3). (...)

Z uwagi na to, że brak jest jednak definicji legalnej wartości firmy, a jej wartość rozumiana jako potencjalna podstawa opodatkowania jest definiowana i obliczana dla potrzeb ustaw o podatku dochodowym, zachodzi pytanie, czy można przyjąć jej kalkulację również dla potrzeb ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Problematyczne jest również to, że skoro wartość firmy stanowi określoną wartość ekonomiczną, nawet jeśli jest obliczana jako arytmetyczny wynik transakcji nabycia przedsiębiorstwa, to czy ujawnienie takiej wartości ekonomicznej jest wystarczające do przyjęcia, że reprezentuje ona skonkretyzowane prawo majątkowe w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c.(...)

Sama ustawa o rachunkowości nie daje więc wskazówek, czym jest wartość firmy, zdecydowanie jednak oddziela ją jako aktywo nabywane odrębnie od istniejących i wykazanych w księgach składników majątkowych przedsiębiorstwa (zob. M. Michna, Wartość firmy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych [w:] Współczesne problemy prawa podatkowego - teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. 2, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 174).(...)

Przedstawione regulacje wskazują na to, że podobnie jak w przypadku przepisów z zakresu rachunkowości regulacje z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych mają na celu rozliczenie ceny nabycia przedsiębiorstwa w relacji do wartości środków trwałych oraz pozostałych składników majątku zbywcy. Oznacza to, że na wartość firmy składa się również podatek od czynności cywilnoprawnych(...).

Niewyszczególnienie w tej ustawie sprzedaży przedsiębiorstwa oraz jego definicji powoduje, że podstawową kwestią, jaką należy rozstrzygnąć, jest to, czy analizowany problem powinien być rozważany wyłącznie na gruncie przepisów prawa podatkowego, czy też uprawnione jest przeniesienie analizy na grunt prawa cywilnego(...)

Goodwill nie jest ani rzeczą, ani prawem majątkowym, nie jest bowiem związany z żadnym uprawnieniem mającym swe źródło w przepisach prawa, jak również nie odpowiada mu żaden obowiązek świadczenia lub powstrzymywania się od określonych działań przez inne podmioty. Pomimo wymiaru finansowego wartość firmy nie jest zatem prawem majątkowym, a w rezultacie nie powinna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych - zob. J. Kiszka, Wartość dodatnia firmy (goodwill) a podatek od czynności cywilnoprawnych, "Doradztwo Podatkowe" 2018/9, s. 35-39. Wynika to z tego, że skoro nie może być przedmiotem obrotu (sprzedaży), to nie ma również cechy zbywalności(...).

De lege lata prawodawca nie czyni przedmiotem podatku od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, lecz sprzedaż poszczególnych jego składników i to tylko tych, które są rzeczami lub prawami majątkowymi (może to być jedynie postulat de lege ferenda pod adresem prawodawcy). Rozpatrując wartość firmy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, należy zatem pamiętać o tym, że w przypadku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części opodatkowaniu będą podlegać wyłącznie jego poszczególne elementy. Będą to poza tym wyłącznie takie elementy, które będą jedynie stanowić identyfikowalne rzeczy i prawa. Skoro przedsiębiorstwo stanowi zbiór składników majątkowych, to tak też należy traktować jego sprzedaż - jako sprzedaż rzeczy oraz praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa (zob. wyrok NSA z 14.06.2012 r., II FSK 2452/10). Jako następstwo uznania przedsiębiorstwa za zbiór składników majątkowych należy zatem przyjąć, że sprzedaż przedsiębiorstwa to nie sprzedaż całości, a poszczególnych jego składników, opodatkowanych właściwą dla nich stawką podatku od czynności cywilnoprawnych zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a i b u.p.c.c. W konsekwencji w praktyce gospodarczej może dojść do sytuacji, w której

w zależności od wartości firmy, tj. istniejącego stanu faktycznego, ostateczna cena przedsiębiorstwa będzie mniejsza, większa lub równa wartości rynkowej poszczególnych składników majątkowych wchodzących w jego skład.(...)

Jeśli wartość firmy powstaje jako wartość majątkowa dopiero w momencie nabycia oraz co do zasady nie powinna składać się z praw majątkowych, trudno ją jako taką traktować. Przedstawiona powyżej analiza "wartości firmy" dowodzi, że nie sposób na gruncie prawa podatkowego, a w szczególności ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przyjąć, że podlega ona opodatkowaniu jako prawo majątkowe. Sprzeciwia się temu definicja tego pojęcia na gruncie prawa zarówno bilansowego, jak i cywilnego. Nie można więc konstruować możliwości opodatkowania, bazując jedynie na związku "wartości firmy" z przedsiębiorstwem jako zbiorem składników majątkowych.

Wyroki powiązane

wyrok WSA we Wrocławiu z 31.01.2017 r., I SA/Wr 1167/16,
wyrok NSA z 28.06.2018 r., II FSK 1932/16
wyrok NSA z 8.10.2019 r., II FSK 1393/17
wyrok NSA: z 20.06.2006 r., II FSK 839/05; z 14.11.2018 r.
wyrok NSA z 14.11.2018 r., II FSK 3253/16
wyrok WSA w Gdańsku z 13.06.2018 r., I SA/Gd 357/18

Przepisy:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Nr 78, poz. 483 ze zm.)

Art. 217 Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.)

Art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a Podatkowi podlegają: 1) następujące czynności cywilnoprawne: a) umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych,

Bibliografia

M. Michna, P. Modrzejewski, Goodwill jako przedmiot ochrony prawa podmiotowego (uwagi na tle problemu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych wartości firmy). Głosa do wyroku NSA z dnia 14 listopada 2018 r., II FSK 3253/16, "Głosa" 2019/3

Gliwińska, Skutki sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych [w:] Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Praktyczne ujęcie prawne, bilansowe oraz podatkowe, red. J. Jurasz, Warszawa 2019

K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2021

M. Michna, Wartość firmy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych [w:] Współczesne problemy prawa podatkowego - teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. 2, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019

Główne problemy:

1. Przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.
2. Pojęcie wartości firmy z perspektywy przepisów o podatkach dochodowych i o rachunkowości.

Czy budowle i budynki to zawsze zmartwienie właściciela gruntu? Jak wyjątki od zasady *superficies solo cedit* wpływają na podatki?

Dr Adam Kałużny, radca prawny, Partner Associate w Deloitte

Wyrok NSA z 25 września 2019 r., II FSK 3286/17

Nie zasługuje (...) na aprobatę wniosek zawarty w zaskarżonym wyroku WSA w Rzeszowie, który przyjął, że "trwałego powiązania z gruntem, w rozumieniu prawa budowlanego, tej immanentnej cechy budowli w postaci urządzenia reklamowego, nie można utożsamiać z wymienionym w art. 48 k.c. połączeniem z gruntem, pociągającym za sobą zmianę właściciela łączonej z gruntem ruchomości. Tożsamość tych dwóch definicji, z uwagi na odrębność przedmiotu regulacji, jest pozorna". Wspomnianej pozornej tożsamości Sąd pierwszej instancji jednak bliżej nie wyjaśnił. Należy zatem zauważyć, że w wielu elementach konstrukcji podatku od nieruchomości ustawodawca konsekwentnie utrzymuje relacje do terminów charakterystycznych dla prawa cywilnego, przyjmując że skoro jest to podatek od nieruchomości, ustawodawca podatkowy nie powinien tworzyć takich konstrukcji podmiotowych, które zbyt daleko odbiegałyby od stosunków prawnych charakteryzujących nieruchomości. (...) Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje (...) argumentację skarżącej, że wzniesienie budowli (totemów) na jej zlecenie nie rozstrzyga, czy ona jest ich właścicielem, gdyż każdorazowo zależy to od przepisów prawa cywilnego. Umowy skarżącej z wynajmującymi nie tylko nie rozstrzygają tej kwestii, a także nie mogą wyłączać stosowanie przepisów art. 47, 48 i 191 k.c., które zawierają normy bezwzględnie obowiązujące (*ius cogens*). Zastosowanie mają powyższe przepisy Kodeksu cywilnego, które bezwzględnie rozstrzygają, że obiekt budowlany (totem) stale związany z gruntem stanowi własność właściciela gruntu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w uzasadnieniu wyroku podał, że decyzją z dnia 14 września 2016 r. Prezydent Miasta R. określił skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za 2015 r. w wysokości 93.343 zł. W trakcie czynności oględzin, przeprowadzonych w dniu 3 listopada 2015 r. ustalono, że na terenie miasta w 2015 r. znajdowało się 8 totemów reklamowych skarżącej, umiejscowionych na ulicach: [...]. Skarżąca wyjaśniła, że nieujawnione w deklaracjach totemy posadowione są na nieruchomościach niestanowiących jej własności, dlatego też urządzenia te do niej nie należą. W ocenie organów obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości za 2015 r. od budowli w postaci totemów reklamowych spoczywał na skarżącej. Nie dotyczy to jednak totemu zlokalizowanego przy ul. P., w przypadku którego nie udało się ustalić, czy obowiązek podatkowy powstał w 2015 r. czy też dopiero w roku 2016 r. Organy przyjęły, że totemy reklamowe (za wyjątkiem tych, zlokalizowanych przy ul. [...]) spełniają kryteria budowli, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm., dalej: u.p.o.l.) gdyż są trwale związane z gruntem. W kwestii tego związania organy wyraziły pogląd, że w tym wypadku wystarczające jest stwierdzenie, że oddany obiekt jest przymocowany do gruntu, przez co stawia czoło czynnikom atmosferycznym, na niego oddziałującym. Bez znaczenia jest tu technologia przymocowania oraz możliwości przeniesienia całego obiektu.

2.2. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Rzeszowie po rozpoznaniu odwołania skarżącej, decyzją z dnia 25 stycznia 2017 r., utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

3. Postępowanie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Rzeszowie.

3.1. Skarżąca wniosła skargę na powyższą decyzję, domagając się jej uchylenia wraz z poprzedzającą ją decyzją organu pierwszej instancji oraz zasądzenia kosztów postępowania, podnosząc zarzuty naruszenia: art. 3 ust. 1 pkt 1, art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz art. 122, art. 187 § 1, art. 191 oraz art. 123 § 1 w związku z art. 200 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., dalej: o.p.).

3.2. W odpowiedzi na skargę SKO w Rzeszowie wniosło o jej oddalenie.

4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie.

4.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie uznał skargę za niezasadną. Zdaniem Sądu pierwszej instancji totemy reklamowe skarżącej spełniają cechy budowli, w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, ze zm., dalej: u.p.b.), a w związku z tym winny one stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. (...) W ocenie WSA w Rzeszowie nie ma znaczenia czyją własnością są grunty, na których zostały umieszczone tablice reklamowe, bowiem w każdym przypadku podatnikiem tego podatku będzie skarżąca jako właściciel budowli (a nie posiadacz zależny, gdyż to jej nakładem lub na jej zlecenie, za zwrotem nakładów, budowle te zostały wzniesione) wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podlegają zarówno budowle będące częścią składową gruntu, jak również nią niebędące.

5. Stanowiska stron w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

5.1. Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Rzeszowie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosła skarżąca (reprezentowana przez pełnomocnika - radcę prawnego), która wniosła o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Rzeszowie oraz o przyznanie kosztów postępowania kasacyjnego. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego oraz przepisów postępowania, a mianowicie:

(1.1.) art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na uznaniu skarżącej za podatnika podatku od nieruchomości w zakresie budowli w postaci totemów reklamowych (dalej: totemy) w sytuacji, gdy skarżąca nie jest ani właścicielem, ani posiadaczem samoistnym totemów, a w konsekwencji nie działa w charakterze podatnika podatku od nieruchomości;

(...)

(2.1.) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p. przez błędną ocenę dowodów i uznanie, że SKO w Rzeszowie prawidłowo ustaliło stan faktyczny sprawy i nie dokonało dowolnej oceny materiału dowodowego uznając skarżącą za właściciela totemów, będącego podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy: (a) SKO w Rzeszowie nie ustaliło, czy totemy stanowią część składową gruntu; (b) SKO w Rzeszowie nie ustaliło, kto posiada prawo własności totemów; (c) zarówno SKO w Rzeszowie, jak i WSA w Rzeszowie twierdzą, że totemy są trwale związane z gruntem, a zatem - zgodnie z przepisami prawa cywilnego (art. 48 i art. 191 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm., dalej: k.c.) stanowią część składową nieruchomości, a zatem prawo własności do totemów ex lege przysługuje każdorazowemu właścicielowi nieruchomości gruntowej, co w konsekwencji skutkowało błędnym uznaniem skarżącej za podatnika podatku od nieruchomości w zakresie totemów;

(...)

6. Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

6.1. Skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy. Sformułowano w niej zarówno zarzuty naruszenia prawa materialnego, jak i przepisów postępowania.

(...)

6.3. Na aprobatę zasługuje zarzut skarżącej naruszenia przez WSA w Rzeszowie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p. przez błędną ocenę dowodów i uznanie, że SKO w Rzeszowie prawidłowo ustaliło stan faktyczny sprawy i nie dokonało dowolnej oceny materiału dowodowego uznając skarżącą za właściciela totemów, będącego podatnikiem podatku od nieruchomości.

(...)

Trafnie zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji, wspierając się w tym zakresie cytowanym w uzasadnieniu orzecznictwem (wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II OSK 1958/08), że "żaden z przepisów prawa budowlanego nie uzależnia kwalifikacji obiektu od metody, techniki i technologii jego wykonania czy od tego, że w każdej chwili może on być rozebrany. (...)" O tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem, czy też nie, nie świadczy sposób, w jaki zagłębiono go w gruncie ani technika, w jakiej to wykonano, ale masa całkowita obiektu i jego rozmiary, które wymagają trwałego związania z gruntem ze względów bezpieczeństwa". Sąd pierwszej instancji w niniejszej sprawie prawidłowo przyjął, że "fundament, przekazując na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli, ma zapewniać trwałość konstrukcji, uniemożliwić jej przesunięcie czy zniszczenie przez działanie sił przyrody. (...) Obiekt budowlany trwale związany z gruntem musi co do zasady posiadać prefabrykowany lub murowany fundament albo odpowiednio przygotowane podłoże wymagające wykonania stosownych robót ziemnych. Należy przez to rozumieć mocne połączenie w takim stopniu, że odłączenie spowodowałoby zasadniczą zmianę w sensie technicznym, uniemożliwiającą np. ponowne posadowienie danego obiektu w innym miejscu bez konieczności ponownego przygotowania podłoża. Sama tylko techniczna możliwość przeniesienia obiektu na inne miejsce nie ma zatem istotnego znaczenia".

W świetle powyższego nie zasługuje na uwzględnienie zarzut skarżącej naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 lit. b, pkt 3 u.p.b., w brzmieniu obowiązującym w 2015 r., przez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowią nie tylko stale związane z gruntem fundamenty totemów, ale również ich naziemna konstrukcja, która nie jest trwale związana z gruntem, tj. w szczególności odkręcany maszt i wymienne kasetony reklamowe, co skutkowało uwzględnieniem w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń budowlanych niestanowiących budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., a co najwyżej mogących stanowić tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 u.p.b. Nie zasługuje jednak na aprobatę wnioszek zawarty w zaskarżonym wyroku WSA w Rzeszowie, który przyjął, że "trwałego powiązania z gruntem, w rozumieniu prawa budowlanego, tej immanentnej cechy budowli w postaci urządzenia reklamowego, nie można utożsamiać z wymienionym w art. 48 k.c. połączeniem z gruntem, pociągającym za sobą zmianę właściciela łączonej z gruntem ruchomości. Tożsamość tych dwóch definicji, z uwagi na odrębność przedmiotu regulacji, jest pozorna". Wspomnianej pozornej tożsamości Sąd pierwszej instancji jednak bliżej nie wyjaśnił. Należy zatem zauważyć, że w wielu elementach konstrukcji podatku od nieruchomości ustawodawca konsekwentnie utrzymuje relacje do terminów charakterystycznych dla prawa cywilnego, przyjmując że skoro jest to podatek od nieruchomości, ustawodawca podatkowy nie powinien tworzyć takich konstrukcji podmiotowych, które zbyt daleko odbiegałyby od stosunków prawnych charakteryzujących nieruchomość. W orzecznictwie został zaakcentowany pogląd, że "Ustawy podatkowe wyprowadzają na ogół skutki podatkowe ze zdarzeń (w tym czynności prawnych) zdefiniowanych właśnie na gruncie prawa cywilnego" (zob. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 13 marca 2017 r., II FPS 5/16). Lakoniczne ograniczenie się do stwierdzenia, że decyduje w tym przypadku odrębność przedmiotu regulacji, jest niewystarczające.

Zasługuje na aprobatę zarzut skarżącej naruszenia art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na uznaniu skarżącej za podatnika podatku od nieruchomości w zakresie budowli w postaci totemów reklamowych (dalej: totemy) w sytuacji, gdy skarżąca nie jest ani właścicielem, ani posiadaczem samoistnym totemów,

a w konsekwencji nie działa w charakterze podatnika podatku od nieruchomości. Sąd pierwszej instancji błędnie przyjął, że skoro zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3, a także posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, "to nie ma (...) znaczenia w tej sytuacji, czyją własnością są grunty, na których zostały umieszczone tablice reklamowe, bowiem w każdym przypadku podatnikiem tego podatku będzie skarżąca jako właściciel budowli (a nie posiadacz zależny, gdyż to jej sumptem lub na jej zlecenie, za zwrotem nakładów, budowle te zostały wzniesione), wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej (tego rodzaju działalność skarżąca niewątpliwie prowadzi), opodatkowaniu podlegają bowiem zarówno budowle będące częścią składową gruntu, jak również nią niebędące". Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje jednak argumentację skarżącej, że wzniesienie budowli (totemów) na jej zlecenie nie rozstrzyga, czy ona jest ich właścicielem, gdyż każdorazowo zależy to od przepisów prawa cywilnego. Umowy skarżącej z wynajmującymi nie tylko nie rozstrzygają tej kwestii, a także nie mogą wyłączać stosowanie przepisów art. 47, 48 i 191 k.c., które zawierają normy bezwzględnie obowiązujące (ius cogens). Zastosowanie mają powyższe przepisy Kodeksu cywilnego, które bezwzględnie rozstrzygają, że obiekt budowlany (totem) stale związany z gruntem stanowi własność właściciela gruntu.

W polskim prawie cywilnym jest uregulowana zasada superficies solo cedit wyrażona w art. 48 k.c., zgodnie z którą wszelkie naniesienia na gruncie, takie jak budynki, inne urządzenia trwale z gruntem związane, zasadzone drzewa i inne rośliny są częścią składową gruntu i jako takie, o ile przepis szczególnie nie przewiduje innego rozwiązania, są własnością właściciela gruntu. Z kolei według definicji zawartej w art. 47 § 2 k.c. częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Należy zatem przyjąć, że sposób połączenia ze sobą kilku samodzielnych rzeczy decyduje o utracie ich prawnej odrębności i powstaniu jednej rzeczy jako jednego przedmiotu prawa. Prawnym wyrazem takiego połączenia jest to, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych (S. Rudnicki, Własność nieruchomości, Warszawa 2007, s. 79). W art. 48 k.c. ustawodawca jako części składowe gruntu wymienia również "urządzenia trwale z gruntem związane". Przez "inne urządzenia" należy rozumieć także budowle, o ile są trwale z gruntem związane. Mogą być więc nimi uregulowane w art. 3 u.p.b. wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe. W powyżej wymienionym art. 48 k.c. jest bowiem mowa o "trwałym związaniu z gruntem" i owe trwale związanie jest kwestią faktu, to znaczy decyduje o nim struktura techniczna, w tym przypadku tablicy reklamowej (totemu) trwale związanej z gruntem jako budowli. Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpatrującym niniejszą sprawę nie podziela orzeczeń sądów administracyjnych, w których przyjęto, że trwałego powiązania z gruntem, w rozumieniu prawa budowlanego, jako immanentnej cechy budowli w postaci urządzenia reklamowego, nie można utożsamiać z wymienionym w art. 48 k.c. połączeniem z gruntem, pociągającym za sobą zmianę właściciela łączonej z gruntem nieruchomości; tożsamość tych dwóch definicji, z uwagi na odrębność przedmiotu regulacji, bowiem jest pozorna. Nie akceptuje również tych wypowiedzi sądów administracyjnych, w których stwierdzono, że tożsamość pojęcia trwałego połączenia z gruntem, z uwagi na odrębność przedmiotu regulacji, jest pozorna.

Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości jest określony w art. 3 u.p.o.l. Ustawodawca w tym elemencie konstrukcji tego podatku konsekwentnie utrzymał relacje do terminów charakterystycznych dla prawa cywilnego. Nie stworzył takich konstrukcji podmiotowych, które zbyt daleko odbiegałyby od stosunków prawnych charakteryzujących nieruchomości. Szeroko potraktował pojęcie podatnika, obejmując nim zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które z kolei doprecyzował przez określenia podmiotów z obszaru prawa cywilnego jako konsekwencji

odniesienia do nieruchomości. Podatnikami podatku od nieruchomości są zatem właściciele nieruchomości bądź obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym (art. 3 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 u.p.o.l.). W dalszej kolejności wskazuje ustawodawca na użytkownika wieczystego gruntów (art. 3 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Ostatnia kategoria podatników od nieruchomości to posiadacze, przy czym ustawodawca w odróżnieniu od posiadania samoistnego nie używa określenia posiadacz zależny, jednakże regulacje określające tytuły posiadania wskazują na to, że chodzi tu o ten rodzaj podmiotu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.). Ustawodawca reguluje szeroko tytuły prawne posiadania, które skutkują uzyskaniem statusu podatnika podatku od nieruchomości, ogranicza je jednak do nieruchomości bądź ich części czy też obiektów budowlanych bądź ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub też własność jednostek samorządu terytorialnego. Z uwagi na to, że tablice reklamowe są trwale związane z gruntem, do którego skarżąca ma tytuł posiadacza zależnego, ale właścicielami gruntu nie jest w żadnym przypadku ani Skarb Państwa ani jakakolwiek jednostka samorządu terytorialnego, lecz są to spółki prawa handlowego, skarżąca nie jest w tych przypadkach podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z powyżej przedstawionymi zasadami, przymiot podatnika ma w tych przypadkach właściciel gruntu, na którym posadowiona jest wspomniana budowla.

6.4. W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny – działając na podstawie art. 188 p.p.s.a. - uwzględnił skargę kasacyjną uchylając zaskarżony w całości wyrok, zaś uznając, że sprawa jest dostatecznie wyjaśniona, po rozpoznaniu skargi do WSA w Rzeszowie - uchylił w całości zaskarżoną decyzję organu odwoławczego. O zwrocie kosztów postępowania sądowego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 oraz art. 200 w związku z art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a.

Wyroki powiązane:

- wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 10 stycznia 2014 r., sygn. I ACa 887/13,
- wyrok Sądu Okręgowego w Krakowie z 16 czerwca 2014 r., sygn. I C 905/13,
- wyrok WSA we Wrocławiu z 5 marca 2019 r., sygn. I SA/Gd 137/19,
- wyrok NSA z 6 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 630/15,
- wyrok WSA w Poznaniu z 10 września 2020 r., I SA/Po 384/20.

Przepisy:

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. 2010 nr 95 poz 613)

Art. 2 ust. 1 pkt 3 opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają (...) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Art. 1a ust. 1 pkt 2 budowla – 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.

Art. 3 ust 1 pkt 1 Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tj. Dz.U. 2010 nr 243 poz 1623)

Art. 3 pkt 1 (w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 r.) Ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Art. 3 pkt 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, **wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i 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 jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj. t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740, 2320.)

Art. 47 § 1 Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

§ 2 Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

§ 3 Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych.

Art. 48 Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.

Główne problemy:

1. Czy dla ustalenia osoby podatnika w podatku od nieruchomości kluczowe znaczenie mają przepisy prawa budowlanego czy prawa cywilnego?
2. Czy trwały związek z gruntem, o którym mowa w przepisach u.p.o.l. i u.p.b. to pojęcie tożsame z częścią składową gruntu o której mowa w k.c.?
3. Czy dla ustalenia osoby podatnika w podatku od nieruchomości w stosunku do budowli wzniesionych na cudzym gruncie istotna jest treść umowy najmu/dzierżawy?

Posiadanie nieruchomości w kontekście podatku od nieruchomości, czyli jak sądy stawiają czoła różnorodności życia gospodarczego i działań podatników (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 kwietnia 2022 r., I SA/Sz 1002/21, wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2022 r. I SA/GI 1064/21).

Dr Izabela Andrzejewska-Czernek radca prawny

Wyrok WSA w Szczecinie z 13 kwietnia 2022 r., I SA/Sz 1002/21

„W ocenie Sądu, pozostawienie przez skarżącą przedmiotowych gruntów w swoim posiadaniu, mimo twierdzeń o ich zbędności dla przedsiębiorstwa, przy jednoczesnym dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych uzasadnia prawidłowość tezy o związaniu ww. gruntów z działalnością gospodarczą skarżącej.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„ (...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał co następuje:

Wskazać należy, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt SK 39/19 znalazł szerokie odbicie w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych. Sąd orzekający w niniejszej sprawie podzielił pogląd NSA, wyrażony m.in. w wyroku z dnia 4 marca 2021 r. o sygn. akt III FSK 895/21, że mimo, iż ww. wyrok Trybunału Konstytucyjnego zapadł na tle sprawy ze skargi konstytucyjnej osoby fizycznej, w zakresie przyjętej przez Trybunał interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ma on uniwersalne znaczenie. (...) **W ocenie NSA, w ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej podmiotu, który prowadzi także inny rodzaj działalności, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości.(...)**

W ocenie Sądu, pozostawienie przez skarżącą przedmiotowych gruntów w swoim posiadaniu, mimo twierdzeń o ich zbędności dla przedsiębiorstwa, przy jednoczesnym dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych uzasadnia prawidłowość tezy o związaniu ww. gruntów z działalnością gospodarczą skarżącej.

Jednocześnie zwrócić należy uwagę na fakt, podnoszony przez skarżącą w odwołaniu, że w dniu [...] grudnia 2019 r. wyraziła zgodę na dysponowanie przedmiotową działką przez Województwo [...] na cel budowy ścieżki rowerowej.

Zdaniem Sądu, wyjaśnienie tej okoliczności jest kluczowe dla rozpoznania sprawy i brak ustaleń organów w tym zakresie skutkowało uchyleniem decyzji obu instancji.

Jak wynikało z akt, skarżąca do odwołania dołączyła zgodę Zarządu P. na dysponowanie nieruchomością na cele budowlane wraz ze dwoma zdjęciami terenu. Sama zgoda na dysponowaniem terenem nie oznacza, że proces inwestycyjny (budowa ścieżki rowerowej) się rozpoczął. **W aktach brak było informacji czy pomiędzy skarżącą a Województwem [...] zawarto szczegółową umowę dotyczącą ww. działek, regulującą zakres inwestycji oraz prawa i obowiązki stron. W ocenie Sądu, organ podatkowy powinien ustalić czy taka umowa została zawarta i w tym celu winien zobowiązać skarżącą do jej przedłożenia (np. umowa dzierżawy, umowa użyczenia terenu, umowa o wspólnym przedsięwzięciu) w celu przeanalizowania zapisów tej umowy pod kątem posiadania ww. działek (lub ich części) dla celów podatkowych, okresu jej trwania, odpłatnego czy nieodpłatnego charakteru. Ponadto organ podatkowy winien ustalić kiedy wydano ww. działki Województwu [...] lub innej jednostce, odpowiedzialnej za budowę ścieżki rowerowej (np. zawiadomienie skarżącej o rozpoczęciu robót; protokół przekazania terenu). Organ podatkowy winien też przeanalizować zapisy w Ewidencji gruntów i budynków dotyczących ww. działek w danym roku podatkowym.**

W ocenie Sądu, momentem decydującym o braku związania przedmiotowych działek z działalnością gospodarczą skarżącą (również potencjalnie), mimo ich wykazania w ewidencji środków trwałych, będzie data zawarcia nieodpłatnej umowy o przekazaniu terenu Województwu [...], chyba że z zapisów umowy wynikają inne regulacje (np. skarżąca dysponuje nieruchomością nadal do czasu rozpoczęcia robot budowlanych). W takiej umowie skarżąca rezygnowałaby z użytkowania ww. działek na rzecz przyszłego nieograniczonego publicznego dostępu do ww. terenów (ścieżka rowerowa).

Jeżeli zawarta umowa o przekazaniu terenu byłaby odpłatna, wówczas organ w celu uznania, że przedmiotowe grunty są związane z działalnością gospodarczą spółki musi wykazać ich związek z prowadzoną przez skarżącą działalnością gospodarczą. W przypadku braku ustalenia ww. związku, organ postąpi tak jak w sytuacji gdy umowa jest nieodpłatna.

W przypadku, gdyby umowy o przekazanie terenu nie zawarto i jedynym dokumentem związanym z przekazaniem przedmiotowych działek byłaby ww. zgoda Zarządu P. na dysponowanie nieruchomością na cele budowlane, to dopiero po fizycznym przekazaniu ww. działek (lub ich części) Województwu (lub innej jednostce) w związku z realizacją ścieżki rowerowej istnieje możliwość przyjęcia, że przedmiotowe grunty nie mogą być uznane za związane z działalnością gospodarczą skarżącą (nawet potencjalnie), mimo ich wykazania w ewidencji środków trwałych, gdyż dopiero w tym momencie doszłoby do obiektywnej fizycznej zmiany na danym terenie. Wystąpienie inwestora o pozwolenie na budowę, a nawet uzyskanie ww. pozwolenia nie decyduje o dacie rozpoczęcia robót budowlanych. (...).”

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21

„Skoro zatem podatnik samodzielnie zdecydował o zaliczeniu określonego obiektu do składników majątkowych prowadzonego przedsiębiorstwa, jego związek z działalnością gospodarczą nie powinien budzić wątpliwości. Trudno również zaaprobować sytuację, w której podatnik z jednej strony - dla celów podatku dochodowego – rozlicza w kosztach uzyskania przychodów wydatki związane z nabyciem (wytworzeniem) środka trwałego w postaci odpisów amortyzacyjnych lub bieżące wydatki związane z nieruchomością, a jednocześnie zamierza skorzystać z opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawki innej niż przewidziana dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) **za związane z działalnością gospodarczą** w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 2021 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), **można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy** (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) **oraz jednocześnie:**

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej,

lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

albo

- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Użyty natomiast w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, zwrot "nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

(...)

Z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika bezwzględny obowiązek wprowadzenia składnika majątkowego do ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych (por. art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f.), w sytuacji gdy podatnik nie rozlicza w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych. Z dokonanych przez organy podatkowe ustaleń faktycznych, przyjętych przez Sąd pierwszej instancji za podstawę orzekania, niezbieżnie wynika, że sporna nieruchomość z chwilą ujęcia w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych stała się elementem prowadzonego przez podatnika przedsiębiorstwa i jest związana z wykonywaną przez niego działalnością gospodarczą. **Skoro zatem podatnik samodzielnie zdecydował o zaliczeniu określonego obiektu do składników majątkowych prowadzonego przedsiębiorstwa, jego związek z działalnością gospodarczą nie powinien budzić wątpliwości.** Trudno również zaaprobować sytuację, w której podatnik z jednej strony - dla celów podatku dochodowego - rozlicza w kosztach uzyskania przychodów wydatki związane z nabyciem (wytworzeniem) środka trwałego w postaci odpisów amortyzacyjnych lub bieżące wydatki związane z nieruchomością, a jednocześnie zamierza skorzystać z opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawki innej niż przewidziana dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W tych okolicznościach bez znaczenia dla oceny prawidłowości zastosowanej stawki opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostaje fakt niewykorzystania części nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej oraz fakt równoległego wykonywania przez podatnika działalności rolniczej. (...)"

1. Wyrok WSA w Gliwicach z 7 kwietnia 2022 r., I SA/Gl 1064/21

„Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze związane z tą działalnością. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej.

O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli czy budynku), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości przez przedsiębiorcę.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) W dniu 4 czerwca 2020 r. do organu podatkowego **wpłynęło pismo J. S. w którym wyjaśnił, że obecnie jest na emeryturze, firma w 2011 r. zawiesiła działalność gospodarczą, nie osiąga żadnych przychodów i jest na stracie. Strona wskazała również,**

że po otrzymaniu wezwania bardziej wnikliwie przyjrzała się dokumentom na podstawie, których były sporządzane deklaracje. Po analizie wskazanych w piśmie dokumentów stwierdzono nieścisłości w składanych deklaracjach podatkowych.

(...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, zważył co następuje:

(...)

W niniejszej sprawie decyzja wydana przez organ pierwszej instancji obarczona została właśnie taki wadami, tj. przeprowadzone **postępowanie dowodowe nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy**, co słusznie zauważył organ drugiej instancji. Jednakże w ocenie Sądu zaistniała również konieczność poczynienia ustaleń faktycznych związanych z jednoznacznym wskazaniem przedmiotu opodatkowania także w zakresie jednokondygnacyjnego budynku o powierzchni użytkowej [...] m², a także gruntu, na którym ten budynek jest posadowiony. Strona skarżąca podnosi albowiem, iż sporny budynek oraz grunt, na którym jest on posadowiony nie są związane z działalnością gospodarczą przez nią prowadzoną (aktualnie zawieszona).

Z kolei w ocenie organu odwoławczego - jak wynika z treści uzasadnienia wydanej przez ten organ decyzji - **nie ma potrzeby dokonywania ustaleń faktycznych w teje kwestii, albowiem grunt oraz budynki, którego właścicielem jest skarżąca spółka, nie stanowią majątku osobistego wyżej wymienionych**, lecz majątek spółki A i w całości są lub mogą być wykorzystywane w działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Organ wskazał też, że sporny budynek oznaczony jest w ewidencji gruntów i budynków jako budynek niemieszkalny.

(...)

Powstaje oczywiście problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny - **nie może opierać się na samym fakcie posiadania** nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Trudno jest w tym zakresie wskazać uniwersalne kryterium, a właściwe rozwiązania powinny uwzględniać konkretne okoliczności faktyczne (zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, ibidem.). Niemniej jednak wydaje się, że **związek ten, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej** tego podmiotu. Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze związane z tą działalnością. **W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej.**

O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli czy budynku), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości przez przedsiębiorcę.

Zatem Sąd dostrzegł konieczność poczynienia ustaleń faktycznych dodatkowo w kwestii związania gruntu (działki o nr ewid. [...] oraz [...]) i budynku o powierzchni użytkowej [...] m² z prowadzeniem działalności gospodarczej przez skarżącą spółkę. **Organ dokonując ustalenia, że sporna nieruchomość jest związana z prowadzoną przez skarżącą działalnością gospodarczą nie może oprzeć się wyłącznie na fakcie, że jest ona przedsiębiorcą, ale musie wziąć po uwagę także inne aspekty jak np. wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. Należy mieć na uwadze nie tylko bezpośredni związek z działalnością gospodarczą, ale również pośredni, tj. potencjalną możliwość wykonywania na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą, posłużyć temu może w szczególności dowód z aktu notarialnego stanowiący podstawę nabycia gruntu. Ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej skarżącej, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości. (...)**"

Wyroki powiązane:

- wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19,
- wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. o sygn. akt SK 13/15,
- wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r. o sygn. akt III FSK 895/21,
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2022 r. I SA/Gl 1483/21.

Przepisy:

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (stan prawny z 2018 r.)

Art. 1a ust. 1 pkt 3. „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a;”

art. 1 ust. 2a pkt 1. „do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami,
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 i 1529), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.”

Główne problemy:

1. Czy to fakt posiadania nieruchomości przez skarżącą a nie rzeczywista możliwość wykorzystywania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, decyduje o podwyższonej stawce podatku?
2. Czy amortyzacja i inne „instytucje” z podatków dochodowych lub VAT mogą wpływać na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości? Co w sytuacji kryzysów spowodowanych wojną/pandemią?
3. Pojęcie „posiadania dla celów podatkowych”.

Zagadnienia dodatkowe:

1. Czy np. grunty pod liniami przesyłowymi to grunty w związku „bezpośrednim” czy „pośrednim”? Przykłady różnych sytuacji.
2. Związek – posiadanie – służebność (nie jesteś posiadaczem, a działasz na danym gruncie). Dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest posiadanie + okoliczności faktyczne, czy też same okoliczności faktyczne wystarczą?

Czy zawsze korzystanie z nieruchomości publicznych determinuje status podatnika podatku od nieruchomości? Posiadanie w kontekście różnych form prawnych korzystania z nieruchomości.

Michał Nielepkowicz – doradca podatkowy Thedy & Partners

Wyroki NSA z 24 marca 2021 r. III FSK 1143/21, III FSK 1149/21 i III FSK 1150/21

Za podatnika może być uznany wyłącznie taki podmiot, który jest posiadaczem nieruchomości. Nie jest zatem wystarczające do uznania za podatnika podmiotu, który wprowadzie zawarł umowę z właścicielem (Skarbem Państwa lub właściwą jednostką samorządu terytorialnego) lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, ale nie stał się posiadaczem nieruchomości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku NSA

Należy w tym miejscu podkreślić, że za podatnika może być uznany wyłącznie taki podmiot, który jest posiadaczem nieruchomości. Nie jest zatem wystarczające do uznania za podatnika podmiotu, który wprowadzie zawarł umowę z właścicielem (Skarbem Państwa lub właściwą jednostką samorządu terytorialnego) lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, ale nie stał się posiadaczem nieruchomości. (...)

Naczelnny Sąd Administracyjny podziela pogląd, że na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. w odniesieniu do rzeczy będącej w trwałym zarządzie podatnikiem podatku od nieruchomości będzie posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu. Nie ma zatem podstaw do twierdzenia, że WSA w Łodzi dopuścił się naruszenia art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. przez jego błędną wykładnię. (...)

Kontynuując rozważania, należy w tym miejscu przytoczyć stwierdzenie WSA w Łodzi, że pogląd SKO w Sieradzu, iż władztwo skarżącej nad przedmiotowymi nieruchomościami, budynkami i obiektami należy zakwalifikować do posiadania zależnego, a nie dzierżenia, jest niewystarczająco uzasadniony, a zatem wymyka się spod sądowej kontroli. Zakwestionowanie tego poglądu SKO w Sieradzu przez Sąd pierwszej instancji nie jest zatem wynikiem dokonania przez Sąd wykładni przepisów prawa materialnego odmiennej od wykładni prezentowanej przez Kolegium. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wskazał wprost, że Kolegium w zaskarżonej decyzji ograniczyło się do zacytowania regulacji prawnej, którą uważa za prawidłowo zastosowaną (art. 336 k.c. w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l.), opierając się na dwóch sformułowaniach, tj. użytkowaniu nieruchomości wynikającym z protokołu oraz użyczenia, upatrując jego źródła w zawartej umowie, bez wskazania argumentów, które przemawiają za tym stanowiskiem.

Należy również wskazać, że w sytuacji, gdy skarżąca podniosła, że jest ona dzierżycielem udostępnionych jej gruntów i budynków i na poparcie tego poglądu przedstawiła rozbudowaną argumentację popartą opiniami biegłych, to SKO w Sieradzu powinno dokonać wykładni art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. w związku zarówno z art. 336 k.c., zawierającym definicję posiadacza rzeczy, jak i art. 338 k.c. definiującym pojęcie dzierżyciela. W tym kontekście zasadna jest konstatacja WSA w Łodzi, że nie można dokonać prawidłowej oceny stanu faktycznego bez prawidłowej wykładni przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. w powiązaniu

z właściwymi regulacjami kodeksu cywilnego dotyczącymi posiadania w rozumieniu tej normy prawnej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku WSA

Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, niezwykle arbitralnie odnoszącej się do sposobu władania przedmiotowymi nieruchomościami, budynkami i obiektami (str. 5 in fine oraz 6 ab initio), że wobec zawartego protokołu przekazania z 5 lutego 2016 r. władztwo nad nimi należy zakwalifikować do posiadania zależnego a nie dzierżenia. Na usprawiedliwienie tego stanowiska organ przytoczył treść art. 338 K.c. i 336 K.c. W odniesieniu do tej pierwszej normy prawnej przytoczył jedynie przykłady dzierżenia. Organ opowiadając się za formą władania przez spółkę jako posiadacza zależnego stwierdził, że doszło do udostępnienia nieruchomości przez właściciela, i z tym stwierdzeniem zgadza się sąd, a posiadanie wynika z użyczenia nieruchomości, przy czym spółka włada nieruchomością dla siebie w celu wykonania zobowiązań wynikających z umowy. To zagadnienie w świetle zgromadzonych dowodów i dotychczasowej ich oceny, zdaniem sądu jest kontrowersyjne. W ocenie sądu pogląd ten jest niewystarczająco uzasadniony a zatem wymyka się spod sądowej kontroli.

Z okoliczności niniejszej sprawy wynika, że spółka podjęła się zadania polegającego na utrzymaniu dróg na zlecenie GDDKiA. W tym celu określono ich obszar (nieruchomości), na którym ma świadczyć tę usługę ograniczony węzłami autostrady, a w celu właściwego wypełnienia tego zadania przekazano dodatkowo budynki i budowle. Na usprawiedliwienie zajętego stanowiska co do charakteru władania jako posiadacz zależny organ odwołuje się do instytucji użytkowania oraz użyczenia. Są to dwie zupełnie różne instytucja prawa cywilnego. Odnosząc je do okoliczności niniejszej sprawy odnotować należy, że posiadaczem zależnym jest użytkownik (art. 336 K.C.) a zatem ten kto włada rzeczą w wyniku zawarcia umowy użytkowania w rozumieniu art. 252 i nast. K.c., z prawem do używania i pobierania jej pożytków. Czy wobec tego w świetle zgromadzonych dowodów do takiego przeniesienia posiadania nieruchomości przez spółkę doszło w wyniku zawarcia umowy z 4 lutego 2016 r. Zdaniem sądu nie. W art. 252 i n. k.c. brak jest unormowania odnoszącego się do ustanowienia użytkowania. Należy odwołać się do regulacji ogólnej zawartej w art. 245 k.c. oraz do odpowiednio stosowanych przepisów o przeniesieniu prawa własności. Umowa o ustanowieniu użytkowania stanowi umowę rzeczową. Może ona dochodzić do skutku albo jednocześnie z umową obligacyjną, albo też być od niej odrębna konstrukcyjnie, wywołując w obu przypadkach skutek rozporządzający w postaci powstania ograniczonego prawa rzeczowego. Jak stanowi art. 245 § 2 zdanie drugie dla właściciela, który ustanawia ograniczone prawo rzeczowe potrzebna jest forma aktu notarialnego. Jak wynika z akt sprawy GDDKiA oświadczenia o ustanowieniu użytkowania w takiej formie nie złożyła. Organ nie wyjaśnił również w jakim znaczeniu posługuje się pojęciem "użytkowanie" kiedy odwołuje się do protokołu przekazania z 5 lutego 2016 r. wskazując w nim, że doszło do przekazania przez Skarb Państwa nieruchomości oraz budynków. Co najwyżej wydaje się, że można o rzeczonym użytkowaniu na gruncie sporządzonego protokołu mówić w sensie potocznym. Ten jednak nie oddaje istoty posiadania zależnego uzyskanego w wyniku zawarcia umowy użyczenia, w znaczeniu o jakim stanowi art. 336 K.c.. Podobnie zupełnie nieczytelnie brzmi poszukiwanie tytułu do władania nieruchomością jako posiadacz zależny w oparciu o użyczenie nieruchomości (str. 6 ab initio). Także i w tym przypadku organ odwołuje się do protokołu przekazania dowodząc, iż doszło do objęcia nieruchomości w posiadanie. Wobec tego także w tym przypadku należy odwołać się umowy użyczenia w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Jak stanowi art. 710 K.c. przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nie oznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy. Jak wynika z sformułowania ujętego w opisie ustawowym, cechami użyczenia są nieodpłatność oraz motyw bezinteresowności. Treść stosunku użyczenia, a zarazem jego

społeczno-gospodarcza funkcja sprowadzają się zatem do – motywowanego zazwyczaj chęcią pomocy, dobroczynnością lub inną bezinteresowną pobudką – przysporzenia przez użyczającego korzyści kontrahentowi. Użyczenie można więc także określić jako bezinteresowne pozbawienie się użytku ze strony użyczającego dla wygody biorącego (uzasadnienie uchwały SN z dnia 8 lipca 1992 r., III CZP 81/92, OSNCP 1993, nr 3, poz. 30). Ze względu na to, że z tytułu umowy użyczenia zobowiązany do spełnienia świadczenia jest tylko użyczający, umowę tę należy uznać za jednostronnie zobowiązującą. Tym bardziej więc użyczenie nie jest także umową wzajemną (por. wyrok SN z dnia 3 grudnia 2009 r., II CSK 550/09, LEX nr 577690). W świetle przytoczonych uwag opartych na poglądach judykatury oraz piśmiennictwa, jeśli tak jak w okolicznościach niniejszej sprawy, umowa przynosi właścicielowi rzeczy jakieś korzyści, to nie może być uznana za umowę użyczenia. Biorąc zatem pod uwagę przytoczone sformułowania Kodeksu cywilnego, umowy zawartej między Skarbem Państwa – GDDKiA a spółką, nie można uznać także za umowę użyczenia.

Powstaje zatem pytanie - do jakiej zatem instytucji użyczenia bądź też co ma na myśli organ posługując się tym sformułowaniem mówiąc o objęciu przez skarżącą w posiadanie nieruchomości w wykonaniu zobowiązań wynikających z użyczenia nieruchomości, w konsekwencji władania ją dla siebie w celu wykonania zobowiązań wynikających z umowy? Tego nie sposób ustalić w oparciu o zaprezentowane w decyzji stanowisko, które jest enigmatyczne i potraktowane niezwykle skrótowo. Tymczasem z treści umowy wynika, że jej celem jest świadczenie określonych usług na rzecz zamawiającego polegających na całorocznym utrzymaniu drogi ekspresowej S8. Spółka włada nieruchomościami i budowlami w ściśle określonych celu i tylko w tym celu, jak trafnie zauważa skarżący. W ramach korzystania z budynków i budowli spółka nie realizuje własnych zadań gospodarczych lecz wykorzystuje je wyłącznie dla jednego celu, należytego wykonania umowy. Spektakularnym tego wyrazem jest korzystanie z magazynów soli, które ma miejsce, co jest oczywiste, na potrzeby przedmiotowej umowy - na rzecz GDDKiA a nie w imieniu własnym na potrzeby spółki w zakresie wyświadczenia innych zobowiązań w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Organ nie odnosi się w żadnej mierze do argumentacji spółki, iż włada nieruchomościami i obiektami w miejsce zlecającego, włada nimi w interesie GDDKiA i za ten podmiot. Organ nie analizuje na gruncie okoliczności niniejszej sprawy instytucji dzierżenia, do którego odwołuje się skarżący. Tymczasem przepis art. 338 K.c. stanowi, że dzierżycielem jest podmiot, który faktycznie włada rzeczą za kogo innego. Artykuł 338 k.c. uzależnia bowiem kwalifikację władztwa jako dzierżenia jedynie od tego, czy władztwo to jest wykonywane z wolą władania za kogo innego. W piśmiennictwie podnosi się, że różnica pomiędzy posiadaczem zależnym (a takiego w spółce upatruje organ) a dzierżycielem polega na świadomości i woli tych dwóch osób; o ile bowiem posiadacz zależny włada w swoim imieniu i interesie innym niż własność prawem, z którym łączy się władztwo nad cudzą rzeczą, o tyle dzierżyciel włada faktycznie rzeczą za i dla kogo innego. Różny element woli oddaje najlepiej rzymska paremia, która określa wolę dzierżyciela jako animus possidendi pro alieno. Organ pomija te elementy stosunku prawnego jakie wynikają z zawartej umowy, które w sposób oczywisty wskazują, że celem jej było udostępnienie drogi i innych elementów oraz budowli ażeby mogła wykonać konkretne usługi na rzecz i w interesie zamawiającego. Absurdem jest twierdzenie, że grunty pod drogami przyjęła spółka ażeby realizować własne cele gospodarcze. Zasadnie wskazuje strona, że włada rzeczami w sposób zastępczy a nie samodzielny. Nie sposób zaakceptować stanowiska organu bez głębszej analizy prawnej zawartej umowy o utrzymanie całoroczne kompleksowe drogi ekspresowej S8, której zabrakło dla obronienia stanowiska organu, że doszło do objęcia przedmiotu sporu przez spółkę w posiadanie zależne. Z tego punktu widzenia ocena zebranego materiału dowodowego jest dowolna.

Wyroki powiązane:

- wyrok NSA z 4 listopada 2020 r., II FSK 1738/19,
- wyrok WSA w Łodzi z 9 kwietnia 2019 r., I SA/Łd 18/19,
- uchwała NSA z 9 grudnia 2019 r., II FPS 3/19.

Przepisy:

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.)

Art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a i b. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:
4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnej lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego (...).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (j.t. Dz. U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.)

Art. 336. Posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny).

Art. 338. Kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem.

Główne problemy:

1. Formy korzystania z nieruchomości.
2. Korzystanie z nieruchomości a władanie nieruchomością. Brak „automatyzmu przeniesienia posiadania”.
3. Konieczność całościowej oceny okoliczności faktycznych.
4. Prowadzenie działalności gospodarczej przy wykorzystaniu nieruchomości podmiotu publicznego nie determinuje statusu posiadacza.

Ustanowienie nieodpłatnej służebności a podstawa opodatkowania w podatku od spadków i darowizn – mała (?), perfidna, idealna pułapka cywilistyczno-podatkowa.

Dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

Wyrok WSA w Gdańsku z 18.04.2018 r. I SA/Gd 199/18

1. W świetle uregulowań art. 47 § 1 i art. 48 k.c. służebność obciąża całą nieruchomości, nie może więc obciążać ani udziału we własności, ani tylko tej części fizycznej, na której jest wykonywana. Służebność jest prawem, którego wykonywanie jest możliwe tylko na nieruchomości jako takiej, a więc na całym prawie własności, nie jest zaś możliwe wykonywanie jej np. na udziale współwłaściciela.

2. W przypadku ustanowienia nieodpłatnej służebności osobistej na czas nieokreślony podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn stanowi 10-krotność 4% wartości całej nieruchomości obciążonej (art. 13 ust. 3 u.s.d. w zw. z ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 u.s.d.). Nie jest zatem w świetle powyższej regulacji możliwe ustalenie podstawy opodatkowania tym podatkiem w oparciu o inne kryteria takie jak czynsz najmu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym podnosi się, iż przepis art. 13 ust. 3 u.s.d. został sformułowany jasno, a jego wykładnia językowa prowadzi do precyzyjnego odczytania zawartej w nim normy i w żadnym razie nie zachodzi konieczność odwoływania się do innych metod wykładni (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 17 grudnia 2014 r., III SA/Po 382/14, dostępny: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Ustawa o podatku od spadków i darowizn nie definiuje pojęcia służebności. W związku z tym przyjąć należy, jak zasadnie wskazał organ, że chodzi o służebności w rozumieniu cywilistycznym, wymagającym odwołania się do stosownych przepisów Działu III ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.), powoływanej dalej jako: "K.c.", zatytułowanego "Służebności". Prawo cywilne rozróżnia służebność gruntową i służebność osobistą, a w przypadku tej ostatniej stwierdza, że nieruchomość można obciążyć na rzecz oznaczonej osoby fizycznej prawem, którego treść odpowiada służebności gruntowej (art. 296 k.c.). Porównanie zwrotu użytego w art. 13 ust. 3 u.s.d. "wartości rzeczy obciążonej służebnością" ze zwrotem zawartym w art. 296 k.c. "nieruchomość można obciążyć", wskazuje na ich powiązanie. W świetle uregulowań art. 47 § 1 i art. 48 k.c. służebność obciąża całą nieruchomości, nie może więc obciążać ani udziału we własności, ani tylko tej części fizycznej, na której jest wykonywana. Służebność jest prawem, którego wykonywanie jest możliwe tylko na nieruchomości jako takiej, a więc na całym prawie własności, nie jest zaś możliwe wykonywanie jej np. na udziale współwłaściciela (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2012 r., II FSK 37/12, dostępny: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Z powyższych rozważań wynika wniosek, że w przypadku ustanowienia nieodpłatnej służebności osobistej na czas nieokreślony podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn stanowi 10-krotność 4% wartości całej nieruchomości obciążonej (art. 13 ust. 3 w zw. z ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 ustawy). Nie jest zatem w świetle powyższej regulacji możliwe ustalenie podstawy opodatkowania tym podatkiem w oparciu o inne kryteria takie jak czynsz najmu.

Na sposób obliczenia wartości służebności nie ma też wpływu zakres i sposób wykonywania służebności, obejmujący korzystanie z mieszkania, usytuowanego na parterze budynku, skoro pomieszczenie to jest częścią jednej nieruchomości.

Bezzasadny jest też zarzut naruszenia art. 8 ust. 1 u.s.d. Przepis ten stanowi, że wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw, a wartość praw do wkładów oszczędnościowych - w wysokości tych wkładów. Wynika z niego, że wartość zadeklarowana przez nabywcę jest przyjmowana jako podstawa opodatkowania wyłącznie wówczas gdy odpowiada wartości rynkowej. W rozpatrywanej sprawie organ ustalił wartość rynkową

nabytego prawa posługując się opinią biegłego. Należy też zauważyć, że w omawianej sprawie z uwagi na treść art. 13 ust. 3 u.s.d. wartość rynkowa odnoszona jest do nieruchomości usytuowanej w G. przy ul. [...], a nie do wysokości dziesięcioletniego czynszu najmu, co wyjaśniono już wyżej.

Sąd nie podzielił również pozostałych zarzutów skargi. Strona domagała się, aby ustaloną w oparciu o art. 13 ust. 3 u.s.d. podstawę opodatkowania podzielić na pół, ponieważ podatnikami są oboje małżonkowie. Taka konstrukcja nie ma jednak oparcia w przepisach prawa. Do każdego z podatników (T.T. i G.C.-T.) podstawę opodatkowania ustala się na podstawie art. 13 ust. 3 u.s.d., a stanowi ją wartość rynkowa całej nieruchomości obciążanej omawianym ograniczonym prawem rzeczowym. Nie ma zatem znaczenia, że każdy z małżonków T. (syn i synowa podatników) ustanowił służebność dla dwóch osób. Błędne jest zatem stanowisko prezentowane w skardze, że podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa $\frac{1}{4}$ części nieruchomości. Organ słusznie w odpowiedzi na skargę akcentuje w stosunku do omawianego zarzutu cywilistyczny aspekt służebności jako prawa, którego wykonywanie jest możliwe na całej nieruchomości, a nie na udziale współwłaściciela.

Nie ma też racji strona dopatrując się zależności pomiędzy treścią art. 9 ust. 2 i okresu 10 lat wskazanego w art. 13 ust. 1 pkt 2 u.s.d. Zgodnie z art. 9 ust. 2 u.s.d., jeżeli nabycie własności rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie (...). Natomiast art. 13 reguluje kwestie ustalania podstawy opodatkowania, którego konstrukcja przewiduje mnożnik 10, stosowany wówczas, gdy świadczenia zostały ustanowione na czas nieokreślony. Wskazany przepis w żaden sposób nie odnosi się do art. 9, dlatego przyporządkowanie do mnożnika 10 dwóch kwot wolnych od opodatkowania z tytułu jednego zdarzenia prawnego - to jest nabycia uprawnień wynikających z ustanowionej służebności mieszkania - nie ma uzasadnienia prawnego.

Jak wynika z uzasadnienia decyzji, podatek w wysokości 8.551 zł został ustalony przez Naczelnika US w wyniku błędnego przyjęcia za punkt wyjścia wartości rynkowej połowy nieruchomości. Organ odwoławczy jakkolwiek uznał, że podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość całej nieruchomości, mając na uwadze przepis art. 234 O.p., który zawiera zakaz orzekania na niekorzyść strony (z wyjątkami, których istnienia nie stwierdzono), decyzję organu pierwszej instancji utrzymał w mocy. Rozstrzygnięcie to zasługuje na aprobatę.

Wyroki powiązane:

Podstawa opodatkowania wartość całej nieruchomości obciążonej:

- wyrok NSA z 29.10.2015, II FSK 2268/13,
- wyrok NSA z 28.08.2015, II FSK 1896/13,
- wyrok WSA w Poznaniu z 17.12.2014, III SA/Po 383/14,
- wyrok NSA z 18.12.2013, II FSK 2959/11,
- wyrok WSA w Krakowie z 22.05.2013, I SA/Kr 843/12,
- wyrok WSA w Łodzi z 13.03.2013, I SA/Łd 1358/12,
- wyrok WSA w Olsztynie z 21.04.2010, I SA/Ol 148/10.

Podstawa opodatkowania wartość części nieruchomości obciążonej:

- wyrok WSA w Warszawie z 28.02.2013, VIII SA/Wa 896/12,
- wyrok WSA w Białymstoku z 10.07.2013 r., I SA/Bk 119/13,
- wyrok WSA w Warszawie z 12.07.2011 r., III SA/Wa 3020/10,
- wyrok WSA w Gliwicach z 6.12.2010 r., I SA/Gl 752/10, LEX nr 748337.”
- wyrok NSA z 28.02.2007 r., II FSK 335/06.

Przepisy:

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn

Art. 13. 1. Wartość świadczeń powtarzających się przyjmuje się do podstawy opodatkowania w wysokości rocznego świadczenia pomnożonego:

1) w razie ustanowienia świadczeń na czas określony co do liczby lat lub ich części - przez liczbę lat lub ich części;
2) w pozostałych przypadkach, w tym w razie ustanowienia świadczeń na czas nieokreślony - przez 10 lat.

2. Przepisy ust. 1 stosuje się odpowiednio do obliczenia wartości prawa użytkowania i służebności.

3. Roczna wartość użytkowania i służebności ustala się w wysokości 4% wartości rzeczy oddanej w użytkowanie lub obciążonej służebnością.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny

Art. 48. Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.

Art. 191. Własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.

Rozdział I

Służebności gruntowe

Art. 285. § 1. Nieruchomość można obciążyć na rzecz właściciela innej nieruchomości (nieruchomości władnącej) prawem, którego treść polega bądź na tym, że właściciel nieruchomości władnącej może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, bądź na tym, że właściciel nieruchomości obciążonej zostaje ograniczony w możliwości dokonywania w stosunku do niej określonych działań, bądź też na tym, że właścicielowi nieruchomości obciążonej nie wolno wykonywać określonych uprawnień, które mu względem nieruchomości władnącej przysługują na podstawie przepisów o treści i wykonywaniu własności (służebność gruntowa).

Art. 288. Służebność gruntowa powinna być wykonywana w taki sposób, żeby jak najmniej utrudniała korzystanie z nieruchomości obciążonej.

Art. 290. § 1. W razie podziału nieruchomości władnącej służebność utrzymuje się w mocy na rzecz każdej z części utworzonych przez podział; jednakże gdy służebność zwiększa użyteczność tylko jednej lub kilku z nich, właściciel nieruchomości obciążonej może żądać zwolnienia jej od służebności względem części pozostałych.

§ 2. W razie podziału nieruchomości obciążonej służebność utrzymuje się w mocy na częściach utworzonych przez podział; jednakże gdy wykonywanie służebności ogranicza się do jednej lub kilku z nich, właściciele pozostałych części mogą żądać ich zwolnienia od służebności.

Główne problemy:

1. Jasna treść przepisu v. jego racjonalność.
2. Superficies solo cedit – służebność przechodu przez grunt, a podatek od biurowca na gruncie?
3. Autonomia prawa podatkowego wobec prawa cywilnego?
4. Ignorantia/Neglegentia (☹) iuris nocet, albo „trzeba było uważać”
5. Symboliczna złotówka rozwiąże problem?
 - 5.1. „pozorna” złotówka (art. 199a o.p.)?
 - 5.2. „sztuczna” złotówka (art. 119a o.p.)?

SESJA V

Spółka w organizacji a wymiana udziałów: kiedy ma zastosowanie przedmiotowe zwolnienie z podatku dochodowego.

Doradca podatkowy Lesław Mazur, Thedy & Partners sp. z o.o.

Wyrok NSA z 22 lipca 2021 r., II FSK 2416/20

Skoro zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 17 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361ze zm.) przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej powstał w dniu jej zarejestrowania, to również na ten dzień należy ocenić przesłanki wyłączenia przychodów z tytułu wymiany udziałów określone w art. 24 ust. 8a i ust. 8b tej ustawy.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym podzielił ocenę wyrażoną w zaskarżonym wyroku, że skoro art. 24 ust. 8a i 8b u.p.d.o.f. stanowią implementację do krajowego porządku prawnego Dyrektywy 2009/133/WE, to bez wątpienia należy przyjąć, że nie ma żadnego powodu ani racjonalnego wytłumaczenia, aby zawartemu w tych przepisach pojęciu "spółka" nadawać różne znaczenia w zależności od tego, czy w grę wchodzi wymiana udziałów między spółkami z różnych państw członkowskich, czy też wymiana ta dotyczy wyłącznie spółek mających siedzibę w kraju. Nie podzielił natomiast oceny, że skoro art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. odnosi się do spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, to nie można zakresu podmiotowego tego przepisu rozciągać także na spółki w organizacji. Wbrew tej ocenie nie ma prawnych przeszkód, aby spółka kapitałowa w organizacji mogła uczestniczyć w procesie wymiany udziałów, o którym mowa w art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w 2015 r. Przepis art. 24 ust. 8b u.p.d.o.f., definiuje podmioty mogące uczestniczyć w wymianie udziałów na podstawie tego przepisu - odwołując się w tym zakresie do załącznika nr 3. Spółka kapitałowa w organizacji może być podmiotem, do którego mają zastosowanie przepisy o wymianie udziałów. Nie stoi temu na przeszkodzie to, że w załączniku nr 3 wymienione zostały spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna utworzone na podstawie prawa polskiego. Wbrew tej ocenie nie było prawnego uzasadnienia do tego, aby spółka kapitałowa w organizacji była wymieniona wprost w tym katalogu. (...)

Nie istnieją w polskim prawie inne spółki kapitałowe, do których miałyby mieć zastosowania przepisy Dyrektywy 2009/133/WE. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jako jedna z dwóch form spółek kapitałowych znanych prawu polskiemu, w swojej fazie organizacyjnej, nie mogłaby być inną spółką. Skoro spółka kapitałowa (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) może uczestniczyć w procesie wymiany udziałów, to nie podstaw do tego aby nie mogła zostać uznana za podmiot wymieniony w art. 24 ust. 8a i art. 8b u.p.d.o.f. (...)

W tym zakresie należy zwrócić uwagę na argumenty wynikające z zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej, które potwierdzają prawidłowość przyjętych powyżej racji o charakterze językowym i funkcjonalnym. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powstaje w wyniku zawarcia umowy spółki, w której określa się m.in. wysokość kapitału zakładowego oraz liczbę i wartość poszczególnych udziałów objętych przez każdego ze współników (art. 157 § 1 k.s.h.), a w przypadku wkładu niepieniężnego - przedmiot tego wkładu i osobę współnika, który taki aport wnosi (art. 158 § 1 k.s.h.). Spółkę tę może zawiązać jedna lub więcej osób (art. 151 § 1 k.s.h.). Z umowy może wynikać możliwość podwyższenia kapitału zakładowego w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, jest też możliwa zmiana umowy spółki w tym

zakresie (art. 257 § 1 k.s.h.). Podwyższenie kapitału musi być zgłoszone do rejestru, wynika z niego zatem czas, w jakim dokonano tej czynności (art. 261 § 1 i § 2 k.s.h.). Zgodnie z art. 161 § 1 k.s.h. z chwilą zawarcia umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powstaje spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji. Spółka kapitałowa w organizacji zgodnie z art. 11 § 1 k.s.h., nie jest osobą prawną ale posiada zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych - może zatem zawierać umowy, pozywać i być pozywana. Jednocześnie do spółki kapitałowej w organizacji w sprawach nieuregulowanych w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące danego typu spółki po jej wpisie do rejestru. Stosownie do art. 12 k.s.h. spółka kapitałowa w organizacji z chwilą wpisu do rejestru staje się spółką z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółką akcyjną i uzyskuje osobowość prawną. Z tą chwilą staje się ona podmiotem praw i obowiązków spółki w organizacji. Przywołane przepisy Kodeks spółek handlowych stanowią, że pomiędzy spółką kapitałową w organizacji a spółką kapitałową właściwą zachodzi tożsamość podmiotowa, zaś "w sferze praw i obowiązków ustawodawca stwierdza, że mamy do czynienia z zasadą kontynuacji". Zatem spółka z o.o. w organizacji jest to ta sama jednostka organizacyjna, wyposażona w zdolność prawną, której ustroj jest w istocie taki sam, jak spółki właściwej. Skutek przejścia spółki w organizacji w spółkę właściwą nie ma charakteru sukcesji uniwersalnej i konwersji czy przekształcenia, ale ma miejsce ciągłość bytu prawnego. Spółka właściwa zachowuje tożsamość podmiotową ze spółką w organizacji (zob. G. Nita-Jagielski (w:) Prawo spółek kapitałowych, t. 17A, s. 175). W tej sytuacji należy uznać, że spółka z o.o. w organizacji jest pierwszą postacią ustrojową spółki z o.o., a nie jej podtypem, więc nie jest możliwe uznanie jej za osobny typ spółki (por. A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 12 kodeksu spółek handlowych, publik. Lex/el.2021). (...)

Kluczowe znaczenie dla wyjaśnienia powstałego zagadnienia spornego mają przepisy art. 1 § 2 i art. 4 § 1 pkt 1-2 k.s.h. Zgodnie z pierwszym z powołanych przepisów spółkami handlowymi są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna. Zgodnie z drugim z powołanych przepisów użyte w ustawie określenia oznaczają: 1) spółka osobowa - spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną; 2) spółka kapitałowa - spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i spółkę akcyjną. Z przepisów tych można wyciągnąć tylko jeden wniosek, że forma prawna spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnej obejmuje jej formę inicjalną (stadialną) w postaci spółki w organizacji i nie było potrzeby jej wymienienia.

Spółki kapitałowe w organizacji nie stanowią odrębnego typu spółek od spółek kapitałowych, gdyż przepisy ich dotyczące są zawarte w odpowiednich działach kodeksu spółek handlowych poświęconych poszczególnym spółkom kapitałowym. To oznacza, że skoro ustawodawca nie wyodrębnił osobno typu spółka z o.o. w organizacji (jako odrębnego typu spółki prawa handlowego), a jednocześnie w kodeksie spółek handlowych wielokrotnie odnosi się do takiej spółki, to uznaje spółkę w organizacji za stadium odpowiednio spółki z o.o. lub spółki akcyjnej. Należy podkreślić, że gdyby ustawodawca na gruncie kodeksu spółek handlowych przewidział odrębność prawną spółki kapitałowej w organizacji oraz spółki kapitałowej to z pewnością wprowadziłby także przepisy regulujące sukcesję praw i obowiązków w momencie rejestracji w KRS, jednak takie przepisy nie zostały wprowadzone. (...)

Z przedstawionych regulacji wynika zatem, że forma prawna spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej (spółki kapitałowe) obejmuje ich formę inicjalną (stadialną) w postaci spółki w organizacji i nie było potrzeby ich odrębnego wymienienia. (...)

Przedstawiony wynik wykładni systemowej prowadzi do wniosku, że osoba fizyczna może skorzystać ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu wymiany udziałów, o których mowa w art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. w brzmieniu z 2015 r. w sytuacji, gdy

spółka będąca stroną tej wymiany jest spółką kapitałową w fazie organizacji. Taką spółkę na gruncie prawa handlowego określaną mianem "spółki kapitałowej w organizacji" (art. 11 k.s.h.) należy uznać za spółkę kapitałową w znaczeniu podanym art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. (...)

6.12. W dalszej kolejności w rozpatrywanej sprawie należało rozważyć, czy nowo zawiązana spółka, istniejąca w okresie od zawarcia umowy spółki (podpisania statutu spółki) do chwili wpisu spółki do Krajowego Rejestru Sądowego, może być uczestnikiem transakcji wymiany udziałów. Na ten aspekt sprawy wskazywał sąd pierwszej instancji wyjaśniając, że w art. 16 k.s.h. wprowadzono zakaz rozporządzenia udziałem przed rejestracją spółki. W ocenie wyrażonej w zaskarżonym wyroku kapitał zakładowy spółki właściwej istnieje dopiero od momentu wpisu spółki do rejestru. Natomiast do tego czasu jest on jedynie pojęciem w umowie spółki (statucie), który nie może być wpisany w bilansie spółki. Dlatego też - ze względu na konstytutywny charakter wpisu spółki (w tym danych dotyczących kapitału zakładowego) oraz wpisu podwyższenia kapitału zakładowego - udziały jako przedmiot obrotu powstają dopiero z chwilą wpisu spółki do rejestru.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego trafnie w skardze kasacyjnej zakwestionowano tę ocenę. Przypomnieć należało, że zgodnie z treścią art. 16 k.s.h. rozporządzenie udziałem albo akcją dokonane przed wpisem spółki kapitałowej do rejestru albo przed zarejestrowaniem podwyższenia kapitału zakładowego jest nieważne. Rozporządzenie udziałem (akcją) zasadniczo wiąże się z jego zbywaniem przez sprzedaż, zamianę, darowiznę itd. Jednakże, nie jest również możliwe obciążenie udziałów, ustanowienie użytkowania czy zastawu przed wpisem spółki do rejestru, a także wpisem podwyższenia do rejestru. Podstawą takiego rozwiązania jest to, że udziały jako część kapitału zakładowego stają się nimi od momentu, gdy sam kapitał zakładowy jest faktem prawnym. (...)

6.13. Trafnie również w skardze kasacyjnej strony zarzucono naruszenie art. 17 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 17 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f. poprzez ich błędną wykładnię, które doprowadziło do przypisania skarżącemu przychodu z tytułu wniesionego do spółki w organizacji wkładu, a więc przed momentem jej zarejestrowania. W zaskarżonym wyroku sąd pierwszej instancji nie rozważył w stopniu dostatecznym skutków regulacji podatkowych określonych w tych przepisach dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego od przychodów ze źródeł kapitałowych oraz wpływu na wynik rozpoznawanej sprawy. Za niewystarczające należało uznać wyjaśnienie, że powstanie przychodu w momencie zarejestrowania spółki nie zmienia faktu, iż wniesienie wkładu nastąpiło do spółki z o.o. w organizacji, a więc do podmiotu nieobjętego uprzywilejowaniem podatkowym określonym w art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. Nie ma tu też znaczenia, że spółka kapitałowa w organizacji jest spółką istniejącą, bowiem bez wątplenia nie jest ona spółką akcyjną czy spółką z o.o.

Nie dzieląc tej oceny należało wyjaśnić, że zakres wyłączenia z przychodu w oparciu o art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f. należy ocenić na moment powstania tego przychodu. Nie można wyłączyć "czegoś" z "niczego". Jeżeli nie ma przychodu, to zdarzenie powodujące wyłączenie z przychodu oczywiście nie wywrze skutku w postaci wyłączenia z przychodu, gdyż nie ma z czego wspomnianego wyłączenia dokonać. Nie budzi wątpliwości, że zgodnie z art. 17 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f. przychód określony w ust. 1 pkt 9 powstaje w dniu zarejestrowania spółki. Zgodnie zaś z art. 12 k.s.h. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji albo spółka akcyjna w organizacji z chwilą wpisu do rejestru staje się spółką z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółką akcyjną i uzyskuje osobowość prawną. Z tą chwilą staje się ona podmiotem praw i obowiązków spółki w organizacji. Dość oczywisty jest wniosek, że przychód powstaje w momencie zarejestrowania spółki, czyli w momencie gdy spółka w organizacji staje się już w pełnym tego słowa znaczeniu spółką (akcyjną lub z ograniczoną odpowiedzialnością). Nie ma już wtedy wątpliwości co do tego, że do tej spółki stosuje się przepisy o wymianie udziałów. Dalszym skutkiem tego stanu rzeczy jest to, że na ten moment trzeba ocenić, jaka jest wartość udziałów (akcji) i określić wysokość przychodu. To, co działo się przed powstaniem obowiązku

podatkowego nie ma znaczenia, gdyż ustawa podatkowa tego po prostu nie dostrzega. Ustawa podatkowa interesuje się operacją gospodarczą dopiero z momentem powstania przychodu, gdy istnieje już spółka "definitywna", a nie spółka "w organizacji". W tej sytuacji cały spór o traktowanie spółki w organizacji stałby się nieistotny z punktu widzenia merytorycznego. Przychód powstawał w dniu zarejestrowania spółki albo wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Na mocy art. 24 ust. 8a ust.8b u.p.d.o.f. dopiero z tego przychodu były wyłączone wartości udziałów (akcji) przekazanych udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki, czyli właśnie przychód w wysokości wartości nominalnej powstający po stronie osoby wnoszącej aport. Zgodnie z logiką konstrukcji podatku dochodowego wyłączenie z przychodu znajduje zastosowanie wówczas, gdy powstał przychód i określona jest już jego wysokość dochodu (przychodu). Odmienna sytuacja, tj. stosowanie wyłączenia z przychodu niezależnie od tego, czy powstał już przychód i znana jest jego wysokość, byłaby sprzeczna z aksjomatem racjonalnego ustawodawcy.

Ten aspekt rozpoznawanej sprawy został zupełnie pominięty przez sąd pierwszej instancji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego skoro należało przyjąć, że na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 17 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w 2015r. nie powstał przychód, to przedwczesna była analiza zakresu zastosowania art. 24 ust. 8a tej ustawy. Zatem wbrew temu co przyjął sąd pierwszej instancji to w jakiej dacie powstał przychód ze źródeł kapitałowych miało wpływ na wynik sprawy. Nie powstał przecież jeszcze obowiązek podatkowy, a więc nie ma czego wyłączyć z przychodu. Z tego względu nie można było zaaprobować odmiennego poglądu wyrażonego w zaskarżonym wyroku, że skoro wymiana udziałów w stosunku do spółki w organizacji nie skutkuje wyłączeniem z przychodu, to nie ma znaczenia, że obowiązek podatkowy powstaje po dokonaniu owej wymiany, gdy spółka została zarejestrowana i nie jest już "w organizacji". (...)

6.16. Trafnie w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sąd pierwszej instancji wskazał na kształtowanie linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego zbieżnej z przyjętą w rozpoznawanej sprawie. Na poparcie słuszności wyrażonej w zaskarżonym wyroku oceny odwołano się do poglądów wyrażonych w wyrokach NSA: z 21 kwietnia 2017 r., II FSK 657/14 oraz z 28 kwietnia 2017 r., II FSK 648/14 i 649/14 (publik. CBOSA). W tym zakresie można stwierdzić istnienie niekorzystnej dla podatników linii orzeczniczej, która sprowadza się do stwierdzenia, że spółka w organizacji, to ani spółka akcyjna, ani też spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Odnotowano też linię przeciwną wyrażonego w wyroku WSA we Wrocławiu z 4 grudnia 2013 r., I SA/Wr 1870/13 (publik. CBOSA, prawomocny,) że nie ma podstaw aby różnicować w tym zakresie sytuację osoby nabywającej - w zamian za aport - udziały w spółce już istniejącej, od osoby obejmującej takie udziały w spółce nowo tworzonej. Z podanych wcześniej powodów Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym nie podziela pierwszej z wymienionych linii orzeczniczych przyjętej również w zaskarżonym wyroku. Wyłączenie z przychodów na podstawie art. 24a ust. 8a – 8d u.p.d.o.f. odnosi się bowiem do wymiany udziałów spółki kapitałowej powstałej z chwilą zawarcia umowy spółki jako nowej jednostki organizacyjnej pod nazwą "spółka w organizacji".

Z kolei w zakresie dotyczącym konieczności oceny wyłączenia z przychodu (art. 24 ust. 8a u.p.d.o.f.) na moment powstania tego przychodu zgodnie z art. 17 ust.1 pkt 9 w związku z art.17 ust. 1a tej ustawy nie można mówić dotychczas o utrwalonej linii orzeczniczej. Naczelny Sąd Administracyjny z podanych wcześniej powodów opowiada się za takim rozumieniem tych przepisów ustawy podatkowej, z których wynika, że skoro nie powstał jeszcze obowiązek podatkowy, to nie było czego wyłączyć z przychodu.

Wyroki powiązane:

Wyroki podobne:

- wyrok WSA we Wrocławiu z 4 grudnia 2013 r., I SA/Wr 1870/13 (prawomocny),
- wyrok NSA z 22 lipca 2021 r., II FSK 2417/20,
- wyrok NSA z 6 kwietnia 2022 r., II FSK 977/20.

Wyroki przeciwne:

- wyrok WSA w Bydgoszczy z 5 listopada 2013 r., I SA/Bd 682/13,
- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 listopada 2013 r., I SA/Bd 681/13,
- wyrok WSA w Gliwicach z 2 lutego 2016 r., I SA/Gl 780/15,
- wyrok NSA z 21 kwietnia 2017 r., II FSK 657/14,
- wyroki NSA z 28 kwietnia 2017 r., II FSK 648/14 i 649/14,
- wyrok NSA z 13 marca 2018 r., II FSK 1426/16,
- wyrok WSA w Białymstoku z 18 marca 2020 r., I SA/Bk 700/19,
- wyrok WSA w Białymstoku z 25 lipca 2019 r., I SA/Bk 195/19.

Przepisy:

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)

Art. 17 ust. 1 pkt 9. Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się (...) wartość wkładu określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określoną w innym dokumencie o podobnym charakterze - w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 19 ust. 3 stosuje się odpowiednio

Art. 17 ust. 1a pkt 1. Przychód określony w ust. 1 pkt 9 powstaje w dniu (...) zarejestrowania spółki, spółdzielni (...)

Art. 24 ust. 8a. Jeżeli spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje jej wspólnikowi własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikowi tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej - wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:

- 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
 - 2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
- do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).

Art. 24 ust. 8b. Przepis ust. 8a stosuje się, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- 2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej;
- 3) wnoszone przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów;
- 4) wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość wnoszonych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.

Bibliografia:

H. Litwińczuk, „Czy spółka z o.o. w organizacji może uczestniczyć w wymianie udziałów? Uwagi na tle wyroku NSA z 28.4.2016 r., II FSK 648/14 oraz uwagi de lege lata”, Monitor Podatkowy 10/2018.

Główne problemy:

1. Istota spółki kapitałowej w organizacji.
2. Regulacje unijne w zakresie opodatkowania wymiany udziałów (Dyrektywa Rady 2009/133/WE), a regulacje krajowe.
3. Moment powstania przychodu w przypadku wymiany udziałów.
4. Zakres przedmiotowy zwolnienia z art. 24 ust. 8a ustawy o PIT i neutralność podatkowa wymiany udziałów.

- **zdarzenie cywilnoprawne i causa czynności cywilnoprawnej a powstanie i korekta przychodu podatkowego** – Maciej Zborowski (KNDP)

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 lutego 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.603.2021.1.MZA

„(...) przychód podatkowy w związku z zawarciem przez Wnioskodawcę ze swoim akcjonariuszem umowy przeniesienia własności Akcji Spółki Akcyjnej w celu uregulowania zobowiązania Wnioskodawcy do wypłaty swojemu akcjonariuszowi wynagrodzenia z tytułu dobrowolnego umorzenia akcji Wnioskodawcy, powstanie po stronie Wnioskodawcy w dacie zawarcia pomiędzy Wnioskodawcą a swoim akcjonariuszem umowy przeniesienia własności Akcji Spółki Akcyjnej.”.

Najważniejsze fragmenty interpretacji

„Wnioskodawca (...) zobowiązany jest względem jednego ze swoich akcjonariuszy do wypłaty wynagrodzenia z tytułu dobrowolnego umorzenia części akcji Wnioskodawcy. W związku z tym Wnioskodawca rozważa uregulowanie części zobowiązania względem swojego akcjonariusza, poprzez przeniesienie na tegoż akcjonariusza Akcji Spółki Akcyjnej, zamiast dokonania na jego rzecz zapłaty pieniężnej. Umowa przeniesienia własności Akcji Spółki Akcyjnej, którą Wnioskodawca (jako dłużnik) zawrze ze swoim akcjonariuszem (jako wierzycielem), będzie wskazywać Akcje Spółki Akcyjnej przekazywane przez Wnioskodawcę na rzecz swojego akcjonariusza w związku z regulowaniem przez Wnioskodawcę zobowiązania do wypłaty wynagrodzenia z tytułu umorzenia akcji Wnioskodawcy. Umowa ta będzie stanowiła tytuł dla nabywcy do uzyskania wpisu w rejestrze akcjonariuszy Spółki Akcyjnej. Trzeba bowiem wskazać, że nabycie własności Akcji Spółki Akcyjnej przez akcjonariusza Wnioskodawcy nastąpi z chwilą dokonania w rejestrze akcjonariuszy wpisu wskazującego tego akcjonariusza, liczbę oraz rodzaj, serie i numery albo odrębne oznaczenia, o których mowa w art. 55 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabytych przez niego Akcji Spółki Akcyjnej (zgodnie z art. 328⁹ § 1 Kodeksu spółek handlowych).” (...)

„(...) uzyskanie przez nabywcę wpisu do rejestru akcjonariuszy Spółki Akcyjnej, prowadzonego przez podmiot będący podmiotem spoza stosunku podatkowoprawnego wykreowanego umową przeniesienia własności akcji Spółki Akcyjnej, nie może mieć doniosłości w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego po stronie Wnioskodawcy jako podatnika. Zobowiązanie będzie już bowiem uregulowane w momencie, w którym nabywca, poprzez zawarcie umowy, uzyska tytuł prawny do ujawnienia swojego prawa w rejestrze akcjonariuszy. Każda inna interpretacja, odrywająca moment powstania przychodu od daty zawarcia umowy, mogłaby skutkować sztucznym odraczaniem momentu powstania obowiązku podatkowego. Nie ma bowiem trybu prawnego, w którym można by przymusić Spółkę Akcyjną, Wnioskodawcę lub jej akcjonariusza, do spowodowania zmiany zapisów rejestru akcjonariuszy; zwłaszcza nie będzie takiej możliwości w stosunku do Wnioskodawcy, który - jak to zostało przedstawione - już w samej umowie wyrazi zgodę na wykreślenie swoich uprawnień z rejestru akcjonariuszy Spółki Akcyjnej.”.

Wyrok WSA w Warszawie z 21 czerwca 2010 r., III SA/Wa 291/10 (prawomocny)

„(...) organ winien potraktować jako źródło przychodu zwrot wzajemnych świadczeń, będący następstwem stwierdzenia nieważności umowy przez sąd powszechny. Przyjęcie przez organ prawidłowej na gruncie przepisów prawa cywilnego koncepcji, zgodnie z którą stwierdzenie nieważności wywiera skutek ex tunc przy jednoczesnym zupełnym pominięciu kwestii zwrotu wzajemnych świadczeń i związanej z tym rzeczywistej daty zaistnienia zmian w majątku podatnika doprowadziło organ do błędnego przyjęcia, że skutki podatkowe stwierdzenia nieważności określonej czynności prawnej odnieść

należy do momentu jej zawarcia, nie zaś do chwili w której zaistniały przesunięcia majątkowe będące następstwem stwierdzenia nieważności.”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Organ pierwszej instancji wskazał, że fakt unieważnienia przez sąd umowy naruszającej zasady reprezentacji winien skutkować tym, iż uwzględnione uprzednio dla celów podatkowych skutki takiej umowy zostaną wyeliminowane. W rachunku księgowym winno to nastąpić w roku, w którym zawarta została unieważniona umowa poprzez odwrócenie uprzednio dokonanych księgowania. Jeżeli zatem, w wyniku zawarcia umowy Skarżąca rozpoznała przychód i odpowiadające temu przychodowi koszty uzyskania, to w wyniku unieważnienia tej umowy winna wyksięgować ujęty w ewidencji przychód i koszty jego uzyskania. Zdaniem organu pierwszej instancji unieważnienie przez sąd powszechny umowy zamiany akcji z dnia (...) lutego 2000 r. zawartej pomiędzy J. G. a E. S.A. wywiera skutek wsteczny (ex tunc), tj. od momentu zawarcia umowy, a nie dopiero od daty uprawomocnienia się wyroku sądu unieważniającego tę umowę.” (...)

„U podstaw takiego stanowiska legło przyjęcie, że stwierdzenie nieważności umowy zamiany akcji, dokonane w 2004 wyrokiem Sądu Najwyższego oznacza, że transakcja zamiany akcji była nieważna od momentu jej zawarcia, czyli od 2000 r. i jej ewentualne skutki winny być odniesione do tegoż roku podatkowego. Zbadanie prawidłowości rozstrzygnięcia organu drugiej instancji wymagało więc w pierwszej kolejności ustalenia, czy dokonana przez organ ocena stanu faktycznego była prawidłowa, to jest ustalenie czy istotnie na gruncie przepisów prawa podatkowego stwierdzenie nieważności czynności prawnej, która spowodowała powstanie przychodu po stronie podatnika skutkuje koniecznością dokonania korekty w roku dokonania czynności czy też rozliczenie winno nastąpić w innym momencie, a jeżeli tak to w jakim.” (...)

„Skoro z nieważnością umowy wiąże się obowiązek zwrotu wzajemnych świadczeń, to rozważyć należy czy stan faktyczny wynikły na skutek stwierdzenia nieważności i zwrotu wzajemnych świadczeń może być potraktowany jako źródło przychodów. Zwrot wzajemnych świadczeń powoduje z jednej strony utratę określonego prawa majątkowego (takiego jak np. nieruchomości, rzecz ruchoma, czy akcje, tak jak w realiach niniejszej sprawy), a z drugiej strony powrotne uzyskanie prawa majątkowego czy też określonej kwoty pieniężnej które uprzednio zostały wydane w zamian za prawo majątkowe przekazane obecnie drugiej stronie nieważnej umowy. Porównanie wartości świadczeń podlegających zwrotowi, pozwala na ocenę czy na skutek zwrotu dana strona transakcji zrealizowała dochód czy też stratę. Powyższa analiza pozwala na uznanie za źródło przychodu stanu faktycznego powstałego na skutek wzajemnego zwrotu świadczeń będącego w następstwie stwierdzenia nieważności umowy. Powyższy przychód powstaje w dacie dokonania zwrotu świadczeń wzajemnych. Przepisy u.p.d.o.p. nie zawierają żadnego zapisu, który nakazywałby uznać, że przychód będący następstwem takiej czynności zaistniał w dacie wcześniejszej niż data faktycznego zwrotu świadczeń.” (...)

„(...) organ w sposób nieprawidłowy dokonał wykładni pojęcia źródła przychodu o którym mowa w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. nie uwzględniając okoliczności, że źródłem przychodu jest również stan faktyczny wynikający ze zwrotu wzajemnych świadczeń będący następstwem stwierdzenia nieważności czynności.”.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 lipca 2018 r., 0114-KDIP3-1.4011.259.2018.1.KS

„(...) przyczyną korekty przychodu (przez jego zmniejszenie) jest inna omyłka, rozumiana jako błędne rozpoznanie przychodu w sytuacji w której - zgodnie z opisem stanu faktycznego - przychód ten nie powstał, ponieważ zaistniała wadliwość czynności prawnej, a samą umowę należy uznać za nieważną ze skutkiem wstecznym od samego początku (ex tunc).”

Najważniejsze fragmenty interpretacji

„Realizacja usług świadczonych na podstawie niniejszej umowy udokumentowana została fakturami wystawionymi m.in. w okresie od 7 lipca 2014 r. do 2 grudnia 2014 r., z których wartość nieopłaconych należności wraz z odsetkami ustawowymi za zwłokę wyniosła 364.166,46 zł. Wspólnicy Spółki, w tym Wnioskodawca, rozpoznali przychody podatkowe z tego tytułu równe wynagrodzeniu netto należnemu Spółce (bez podatku VAT i bez naliczonych odsetek), proporcjonalnie do udziału w zysku Spółki.” (...)

„(...) w ocenie Sędziego-komisarza i Sądu Okręgowego orzekających w postępowaniu upadłościowym Dłużnika Umowa była nieważna ze skutkiem wstecznym od samego początku (ex tunc).” (...)

„Z powyższego stanowiska Sądu [Okręgowego] wynika, że zawarta przez Spółkę, której Wnioskodawca jest współnikiem umowa obsługi prawnej jest nieważna (...). Przedmiotowy skutek w postaci nieważności umowy - zgodnie z orzeczeniami Sądu - powstał z mocą wsteczną, tj. zawarta umowa była nieważna już od chwili jej zawarcia.”

„Odzwierciedleniem przedstawionych wyżej skutków orzeczeń sądowych, w sferze podatkowej jest stwierdzenie, że po stronie Wnioskodawcy nie występuje przychód należny, o którym mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, skoro przychody z tytułu nieważnej umowy zostały uprzednio wykazane, to Wnioskodawcy przysługuje prawo dokonania korekty przychodu z działalności gospodarczej.”

Wyrok WSA w Warszawie z 22 lutego 2022 r., III SA/Wa 2407/21 (nieprawomocny, niepublikowany)

„W przedmiotowej sprawie zobowiązanie pierwotne wynikało z obowiązku wypełnienia zobowiązań wynikających z zobowiązania Wnioskodawcy z tytułu dywidendy lub zobowiązania Wnioskodawcy do częściowego zwrotu wkładu współnika (...). W tej sytuacji współnik (...) w ramach umowy datio in solutum stał się właścicielem akcji spółki (...) S.A., natomiast dłużnik (Wnioskodawca) został zwolniony z zobowiązania na nim ciążącego. Dochodzi zatem do odpłatnego przeniesienia własności (zbycia) akcji.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„ (...) "zbycie" udziału (akcji), o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 3 lit. a Ustawy CIT, nie może być (...) zrównane z czynnością rozporządzającą składnikiem majątku na rzecz osoby trzeciej, której przyczyną prawną jest zwolnienie podmiotu dokonującego rozporządzenia z istniejącego zobowiązania (datio in solutum), co w efekcie oznacza, że w Interpretacji nieprawidłowo zrównano skutki podatkowe przeniesienia aktywa (w niniejszej sprawie – akcji) niezależnie od przyczyny prawnej tego przeniesienia.” (...)

„Zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. za przychody z zysków kapitałowych uważa się inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, w tym przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia

dokonanego w celu umorzenia. Zatem, skoro doszło do zbycia akcji, to przychód uzyskany ze zbycia akcji powinien być kwalifikowany do przychodów z zysków kapitałowych.”.

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.)

Art. 7 ust. 1 (stan prawny na rok 2004) Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty; w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Art. 7 ust. 2 (stan prawny na rok 2004) Dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Art. 7b ust. 1 pkt 3 lit. a Za przychody z zysków kapitałowych uważa się (...) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, w tym przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia (...).

Art. 12 ust. 3 Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Art. 12 ust. 3a Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3g oraz 3j-3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

Art. 14a ust. 1 W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości albo w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.)

Art. 328⁹ § 1 Nabywanie akcji albo ustanowienie na niej ograniczonego prawa rzeczowego następuje z chwilą dokonania w rejestrze akcjonariuszy wpisu wskazującego nabywcę albo zastawnika albo użytkownika, liczbę oraz rodzaj, serie i numery albo odrębne oznaczenia, o których mowa w art. 55 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, nabytych albo obciążonych akcji.

Art. 328⁴ § 3 Przed wpisem w rejestrze akcjonariuszy, z wyłączeniem przypadku, o którym mowa w § 2, podmiot prowadzący rejestr akcjonariuszy powiadamia o treści zamierzonego wpisu osobę, której uprawnienia mają być wykreślone, zmienione lub obciążone przez wpis, chyba że wyraziła ona zgodę na wpis.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.)

Art. 14 ust. 1 Za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i

usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Art. 14 ust. 1m Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

Główne problemy

1. Zbycie akcji oraz ich nabycie w kontekście konstytutywnego charakteru wpisu nabycia akcji do rejestru akcjonariuszy a moment powstania przychodu z wykonania świadczenia niepieniężnego w celu uregulowania zobowiązanie.
2. Bezwzględna nieważność czynności prawnej a powstanie przychodu podatkowego oraz wybór okresu podatkowego, w którym nastąpić powinna korekta przychodu.
3. Causa solvendi a pojęcie przychodu ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego w celu ich umorzenia.

„Plusy dodatnie i plusy ujemne” cywilistycznego podejścia do nieodpłatnych świadczeń w podatkach dochodowych – od zdumienia, przez nadzieję, po rozczarowania.

Dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK
Alicja Sarna doradca podatkowy SSW

Uchwała NSA z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02

Nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) jest zarówno przeznaczenie zysku lub części zysku na określone fundusze w drodze uchwały zgromadzenia wspólników podjętej na podstawie art. 191 § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 czerwca 1934 r. - Kodeks handlowy (Dz. U. RP Nr 57, poz. 502 ze zm.) w sytuacji, gdy umowa spółki nie przewiduje wyłączenia zysku lub części zysku od podziału, jak i niewypłacenie wspólnikom dywidendy niezwłocznie po podjęciu uchwały przez zgromadzenie wspólników w tym zakresie.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchwały

Inna sytuacja zachodzi w stanie faktycznym opisanym w art. 191 § 2 k.h. Zastrzeżenie w umowie spółki uchwale wspólników prawa do rozporządzania czystym zyskiem może nastąpić tylko wówczas, gdy zysku nie wyłączono od podziału, czyli gdy prawo do zysku należy do mienia wspólników. Gdyby prawo do zysku - na skutek wyłączenia od podziału - stanowiło mienie spółki, do rozporządzania nim zbędne byłoby upoważnienie zgromadzenia wspólników, które - jako organ spółki - może nim dysponować w jej imieniu. Natomiast w sytuacji braku wyłączenia zysku od podziału i zastrzeżenia w umowie rozporządzenia czystym zyskiem uchwale wspólników, zysk z momentem zatwierdzenia bilansu przypada wprawdzie wspólnikom, ale nie w stosunku do udziałów, lecz niepodzielnie; zachodzi stan zbliżony do współwłasności łącznej. Dalsze losy zysku zależą od sposobu rozporządzenia nim przez wspólników w uchwale (art. 223 § 2 pkt 2 k.h.). Przez pojęcie rozporządzenia czystym zyskiem należy rozumieć nie tylko prawo do podziału innego, niż wynika z końcowej części art. 191 k.h., ale także prawo do przeznaczenia go na inne cele. Jednym z takich celów może być przekazanie zysku na fundusz rezerwowy lub zapasowy spółki. O tym jest mowa w pierwszym pytaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, zawartym w postanowieniu z dnia 22 marca 2002 r. Skoro w momencie podjęcia uchwały zysk stanowił już mienie wspólników, przekazanie go na rzecz spółki - w rozpatrywanej sprawie na rozwój przedsiębiorstwa - miało charakter typowego świadczenia cywilistycznego. Nieodpłatności takiego świadczenia w stanie faktycznym sprawy nie można kwestionować. Tym samym spełnione zostały przesłanki z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co przesądza twierdzącą odpowiedź Naczelnego Sądu Administracyjnego na pierwsze pytanie.

(...)

Przechodząc do odpowiedzi na drugie pytanie, trzeba uwzględnić, że pojęcie "nieodpłatnego świadczenia", użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 omawianej ustawy, ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu (działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony - art. 353 k.c.), ale w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 czerwca 2002 r. sygn. akt III RN 106/01, niepubl., a także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 sierpnia 1999 r. sygn. akt III RN 31/99,

OSNAPiUS 2000, nr 13, poz. 496). W rozpatrywanej sprawie wypłata dywidendy nastąpiła w dwóch ratach, w kilka miesięcy po uchwale wspólników. Przez te miesiące spółka korzystała bezprawnie i nieodpłatnie z zatrzymanej dywidendy, uzyskując korzyść kosztem wspólników. Korzystanie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku, który stosownie do art. 191 k.h. przypadał wspólnikom, stanowi 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 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1996 r. Nieodpłatności świadczenia nie niweczy okoliczności, że wspólnicy mogą na zasadzie art. 481 k.c. domagać się odsetek za opóźnienie w wypłacie dywidendy. Odsetki za opóźnienie, w odróżnieniu od odsetek w rozumieniu art. 359 k.c. ujmowanych jako wynagrodzenie za korzystanie z cudzych pieniędzy, nie są ekwiwalentem za korzystanie z cudzego kapitału. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wiąże obowiązek podatkowy z osiągnięciem dochodu bez względu na to, z jakich źródeł dochód ten został osiągnięty (art. 7 ustawy). Źródła przychodu określa przykładowo art. 12 ust. 1-3 ustawy, wymieniając wśród nich nieodpłatne świadczenia. W art. 12 ust. 4 tej ustawy wyczerpująco ustanowiono, co nie jest przychodem w rozumieniu ustawy. Wszystkie zatem inne przychody, niewymienione w art. 12 ust. 4 ustawy, w tym dysponowanie cudzym kapitałem i osiąganie z tego korzyści przez przysparzanie aktywów spółce, powodują powstanie obowiązku podatkowego.

Wyrok NSA z 9 stycznia 2007 r., II FSK 1554/05

O ile w prawie cywilnym nie ma świadczenia bez świadczącego, o tyle w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest istotne kto świadczył, ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Skoro więc nie jest ważne źródło przychodów, lecz sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie. Odroczenie terminu wypłaty dywidendy daje spółce możliwość dysponowania określoną kwotą pieniężną, a w razie jej braku - majątkiem stanowiącym równowartość dywidendy. Odpada wówczas potrzeba zaciągnięcia oprocentowanego kredytu. Wspomniana możliwość sama w sobie stanowi więc korzyść o konkretnym wymiarze finansowym.

Wyrok TK z 8 lipca 2014 r., K 7/13

Art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 888, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567 i 598), rozumiane w ten sposób, że "inne nieodpłatne świadczenie" oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Punktem wyjścia musi być ustalenie, kiedy "inne nieodpłatne świadczenie" spełnione przez pracodawcę na rzecz pracownika może być traktowane jako jego przychód w rozumieniu u.p.d.o.f. Pod pojęciem "inne nieodpłatne świadczenia" - w najszerszym ujęciu - kryją się wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności

(...) we współczesnych relacjach pracowniczych, czego dowodzi orzecznictwo sądowe, pracodawcy oferują pracownikom całą gamę, nieprzewidzianych w umowie o pracę świadczeń, które leżą niejako w pół drogi między gratyfikacją (rzeczą czy w postaci usługi), przyznaną pracownikowi jako element wynagrodzenia za pracę, która jest objęta podatkiem dochodowym, a wymaganymi przez odpowiednie przepisy świadczeniami ze strony pracodawcy, które służą stworzeniu odpowiednich warunków pracy (przepisy b.h.p.) i które są zwolnione z tego podatku (art. 21 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.). Zarówno doksztalcanie pracowników, jak i organizowanie spotkań (wyjazdów) integracyjnych, ubezpieczanie pracowników czy organizowanie ich dowozu do pracy, leży przede wszystkim w interesie pracodawców. Z ich punktu widzenia tego rodzaju działania zwiększają atrakcyjność zatrudnienia i tym samym służą przyciągnięciu i rekrutacji najlepszych kandydatów, podnoszą kwalifikacje zawodowe osób zatrudnionych, zmniejszają absencję, a także tworzą dobrą atmosferę w zespole. W konsekwencji nie sposób zaprzeczyć, że świadczenia oferowane przez pracodawców pracownikom, będące przedmiotem oceny w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych, najczęściej służą podniesieniu jakości pracy i jej wydajności, a w ostatecznym rachunku - tworzeniu zysku pracodawcy. Natomiast z punktu widzenia indywidualnych pracowników korzystanie ze świadczeń oferowanych przez pracodawcę może się przedstawiać jako uciążliwy obowiązek, nieobjęty zakresem zadań, który trzeba podjąć w godzinach nadliczbowych. Ostateczne przełożenie wskazanych korzyści pracodawcy na wynagrodzenie pracownika jest zupełnie nieuchwytnie dla tego ostatniego, jest skutkiem odbłaskowym o niewymiernej wartości majątkowej.

(...)

3.4.2. Kryterium tym musi być obiektywna ocena, czy świadczenie leżało w interesie pracownika, a jest tak wtedy, gdy stanowi ono realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest uchwytany w jego majątku. Trybunał - w ślad za uchwałą NSA - uznaje, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, "których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy" (na gruncie u.p.d.o.f. - oprócz wskazanych uchwał z 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 oraz z 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 - zob.m.in. wyrok z 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1828/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Nieodpłatne świadczenie, aby mogło stanowić dochód pracownika, musi być "zapłatą za pracę dokonywaną czymś innym niż pieniądź" (J. Marciniuk, op. cit., Nb 19). W ocenie Trybunału za takim zapatrywaniem przemawia wyraźnie zestawienie przepisów: art. 12 ust. 1 z art. 21 ust. 1 i z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Ich lektura prowadzi wprost do wniosku, że "inne świadczenia nieodpłatne" traktowane są przez ustawodawcę jako forma przysporzenia wśród innych form, przede wszystkim - pieniędzy (por. J. Marciniuk, op. cit., Nb 19). Chodzi zatem o korzyści, które pracownik otrzymuje do własnej dyspozycji, którymi może swobodnie zarządzać i rozporządzać, przeznaczając je na zaspokojenie własnych potrzeb.

(...)

O ile jednak w wypadku świadczenia pieniężnego przysporzenie jest niewątpliwe i niejako bezwarunkowe (zawsze oznacza zwiększenie aktywów), o tyle "inne nieodpłatne świadczenia" na rzecz pracownika mogą być uznane za jego dochód, w rozumieniu u.p.d.o.f., tylko pod warunkiem, że rzeczywiście pozwoliły mu uniknąć wydatków. Ustalenie tej okoliczności zależy od tego, czy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę w pełni dobrowolnie. Trybunał zwraca uwagę, że sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku

służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji: przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku.

(...)

3.4.6. Obiektywne kryterium - wystąpienia po stronie pracownika przysporzenia majątkowego (korzyści) - nie jest natomiast spełnione, gdy pracodawca proponuje pracownikom udział w spotkaniach integracyjnych czy szkoleniowych, choćby organizowanych poza miejscem pracy (imprezy wyjazdowe). W tym przypadku, nawet jeśli pracownik uczestniczy w spotkaniu (konferencji, szkoleniu) dobrowolnie, po jego stronie nie pojawia się korzyść, choćby w postaci zaoszczędzenia wydatku. Nie sposób bowiem zakładać, że gdyby nie "kursokonferencja" organizowana przez pracodawcę, pracownik wydałby pieniądze na uczestnictwo w takim przedsięwzięciu. Trudno też poważnie utrzymywać, że przychodem pracownika z umowy o pracę czy stosunku służbowego jest możliwość okazjonalnego uczestnictwa w obiedzie czy kolacji, a wartość zjedzonych przez niego potraw i wypitych napojów wyznacza podstawę opodatkowania.

3.4.7. Podsumowując ten fragment analizy Trybunał stwierdza, że podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane świadczenie nieodpłatne pracodawcy stanowiło przychód ze stosunku pracy, jest wystąpienie po stronie pracownika przysporzenia, czy to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku. To ostatnie może występować, gdy pracownik dobrowolnie skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę.

(...) w odniesieniu do innych nieodpłatnych świadczeń - bez elementu realnego w postaci otrzymania korzyści przez pracownika nie uzyskuje on przychodu; nie występuje zdarzenie, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Tym bardziej, bez skonkretyzowanego i indywidualnie przypisanego świadczenia, brak podstaw do określenia jego wysokości. Tak więc, udział w spotkaniu (wyjeździe) integracyjnym czy szkoleniu zaoferowanym przez pracodawcę pracownikom, nie oznacza uzyskania przychodu przez pracownika, gdyż - pomijając w tym miejscu kryterium uniknięcia wydatku (por. pkt 3.4.7. uzasadnienia) - nie ma podstaw, by świadczenie adresowane do wszystkich przypisać indywidualnym uczestnikom, jako ich wymierną korzyść.

4.2.4. Trybunał stwierdza, że stosowanie do oceny konkretnych świadczeń pracodawcy na rzecz pracownika kryterium obiektywnego, ustalonego w pkt 3.4.7. uzasadnienia, w praktyce prowadzi do wyników zbieżnych z tymi, do których prowadzi określenie w ustawie zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy. Jeśli jest nim "otrzymanie" od pracodawcy nieodpłatnego świadczenia przez konkretnego pracownika - wówczas powstaje zobowiązanie podatkowe.

W konsekwencji, zdaniem Trybunału, przeprowadzona powyżej analiza pozwala na określenie cech istotnych kategorii "innych nieodpłatnych świadczeń" jako przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Należy przyjąć, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

- po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

(...) poniesienie przez pracodawcę kosztu zakupu świadczenia (zapłata ceny) nie ma prostego związku z wysokością przychodu osiągniętego przez danego pracownika. W większości stanów faktycznych nie jest możliwe dokładne określenie zakresu, w jakim każdy pracownik korzysta z postawionych do jego dyspozycji świadczeń. Opodatkowanie uczestnictwa czy też nawet samego zaproszenia na spotkanie integracyjne powodowałoby, że podatkowi podlegałyby

jedynie statystyczny przychód ustalony w drodze arytmetycznego działania, polegającego na podzieleniu kosztów tego spotkania przez liczbę pracowników biorących w nim udział. Przepisy u.p.d.o.f. nie dają zaś podstaw do takiego działania. Otrzymanie nieodpłatnego świadczenia musi bowiem dotyczyć konkretnego pracownika, gdyż - zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. - podatnikiem tego podatku jest wyłącznie osoba fizyczna, a nie zbiór takich osób.

4.3.2. Trybunał przyznaje, że gdyby traktować jako przychód pracownika jego udział w organizowanych przez pracodawcę imprezach zbiorowych, adresowanych do wszystkich pracowników, wówczas rzeczywiście nie można byłoby ustalić podstawy opodatkowania indywidualnych osób (podatników). Całkowicie nieadekwatny okazałby się wtedy wskazany w art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. sposób określania podstawy opodatkowania.

Jeśli jednak, jak to wynika z wyżej dokonanych ustaleń, przychodem pracownika jest tylko takie nieodpłatne świadczenie pracodawcy, na które pracownik wyraził zgodę, które zostało spełnione w jego interesie i oznacza realne przysporzenie mu korzyści, problem ustalenia podstawy opodatkowania w zasadzie ulega rozwiązaniu. (...)

4.3.4. Trybunał stwierdza, że choć art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. nie przewiduje wprost uprawnienia pracodawcy do rozbicia ogólnej (zbiorczej) ceny zakupu między pracowników, to przedstawiony przez NSA sposób ustalenia podstawy opodatkowania narzuca się jako logiczna konsekwencja nabywania przez pracodawcę, w drodze jednej czynności prawnej, pewnych dóbr dla większej liczby osób. W takiej sytuacji proste działanie matematyczne prowadzi do ustalenia przychodu przypadającego na każdą z nich. W ocenie Trybunału, dla określenia obowiązku podatkowego nie ma znaczenia, podkreślana przez wnioskodawcę, różnica między ceną zapłaconą przez pracodawcę a wartością przysporzenia po stronie pracownika. Jak słusznie stwierdził w powołanej wyżej uchwale pełnej Izby Finansowej NSA "(...) wartość nieodpłatnych świadczeń, o których w przepisie tym mowa [art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f.], nie stanowi cena zakupu, w szczególności cena - w rozumieniu (cyt.) ustawy o cenach - ale ustala się ją (dopiero) według cen zakupu, to jest: odpowiednio, stosownie do cen zakupu, zależnie od cen zakupu, kierując się cenami zakupu. Cena zakupu usługi stanowi w regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia; w tym obszarze wartością nieodpłatnego świadczenia może być wartość ustalona jako przyjęcie danej ceny zakupu, jak również inne wartości ustalane w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu. Ustawowe sformułowanie «według cen zakupu», posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałyby samodzielnie użyty termin «cena zakupu». Za takim stanowiskiem przemawia także okoliczność, że w art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f. ustawodawca przewidział możliwość ustalania przychodu pracownika w przypadku świadczeń częściowo odpłatnych, a zatem dopuścił dokonanie przez pracodawcę indywidualnej oceny wartości świadczenia.

Wyrok NSA z 13 stycznia 2021 r., II FSK 322/19

Wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy, z wyłączeniem podróży służbowej, stanowią dla nich przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Ta

zasada odpowiedniej płacy ma także uzasadnienie z ekonomicznego punktu widzenia. Zbyt niskie wynagrodzenie za pracę, nieuwzględniające kosztów pracownika ponoszonych w związku z wykonywaniem zwykłych - bo wynikających z umowy o pracę - obowiązków, może spowodować nieatrakcyjność oferty pracodawcy na rynku pracy, gdyż podjęcie takiej pracy może być oceniane jako "nieopłacalne". Jeśli pracodawca uwzględnia (a raczej musi uwzględniać) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymierną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Akceptując przedstawione poglądy i przenosząc je na grunt rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla pracowników skarżącej Spółki w miejscu wykonywania przez nich pracy, z wyłączeniem podróży służbowej, będą stanowić dla nich przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 u.p.d.o.f. Ponoszenie w takiej sytuacji wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie tego pracownika, ponieważ umożliwia mu zapewnienie właściwych warunków socjalnych, które powinien sfinansować z uzyskiwanych dochodów. W tym znaczeniu to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść.

Wyrok NSA z 3 lutego 2021 r., II FSK 2842/18

Jeżeli skarżący zapewnia swoim pracownikom bezpłatne zakwaterowanie oraz bezpłatny transport, wartość tych świadczeń stanowi dla jego pracowników przychód w rozumieniu u.p.d.o.f. Jest to przychód z innych nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Mimo że nie wynika to wprost z brzmienia art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny.

(...)

W uzasadnieniu wyjaśniono, że w zakres nieodpłatnego świadczenia jako przychodu wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, „których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”. Pogląd tego rodzaju ukształtowany został również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. uchwały z dnia 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10 i z dnia 24 października 2011 r., sygn. akt II FPS 7/10 oraz wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1828/11, publ. CBOSA). Zgodnie z tymi poglądami, do których przychyła się również skład rozpoznający skargę kasacyjną, świadczenia uzyskiwane od pracodawcy, niezależnie od tego czy są dokonywane w formie pieniężnej czy w formie świadczenia rzeczowego lub usługi, aby podlegać opodatkowaniu muszą prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu, czyli korzyści majątkowej, która może wystąpić w dwóch postaciach: prowadzi do powiększenia aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty pieniędzy, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub usługi.

(...)

4.4. Sąd pierwszej instancji odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt K 7/13 pominął jednak pkt 3.4.3. uzasadnienia, w którym Trybunał stwierdził, że "sytuacja jest zupełnie oczywista w razie wskazania w umowie o pracę określonych świadczeń, które pracodawca będzie wypełniał na rzecz pracownika (mieszkanie służbowe, bilet miesięczny, pakiet ubezpieczenia zdrowotnego, dowóz do pracy itp.). Akceptując warunki umowy pracownik wyraża zgodę na przyjęcie tych świadczeń, w istocie traktując je jako - stanowiący część dochodu - element wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Trybunału, kwalifikacja prawnopodatkowa tego rodzaju świadczeń nie powinna ulec zmianie, jeśli zostaną one zaproponowane w trakcie trwania stosunku służbowego czy stosunku pracy, zawsze jednak po uzyskaniu zgody pracownika. Zgoda na skorzystanie ze świadczenia wyraża bowiem ocenę pracownika, że świadczenie - z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej - jest celowe i przydatne, leży w jego interesie. Oznacza to, że w braku świadczenia ze strony pracodawcy pracownik musiałby ponieść wydatek. W konsekwencji: przyjęcie świadczenia oferowanego przez pracodawcę oznacza uniknięcie tego wydatku. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wbrew temu, co przyjęto w zaskarżonym wyroku, z tego rodzaju sytuacja mamy do czynienia w rozpoznanej sprawie.

Wyroki powiązane:

- wyrok WSA w Szczecinie z 16 marca 2022 r., I SA/Sz 968/21,
- wyrok WSA w Gdańsku z 15 czerwca 2021 r., I SA/Gd 346/21,
- uchwała NSA z 24 maja 2010 r., II FPS 1/10,
- uchwała NSA z 24 października 2011 r., II FPS 7/10.

Przepisy:

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)

Art. 217. Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

Art. 11 ust. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Bibliografia:

- M. Słomka, Nieodpłatne zakwaterowanie pracowników - czy zawsze powstaje dochód podatkowy?, Dor.Podat. 2019, nr 3, s. 11-15.
- A. Bartosiewicz, Pojęcie nieodpłatnych świadczeń u pracowników - refleksje po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. (K 7/13), ABC.
- Goettel Mieczysław (red), Lemonnier Mariola (red), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011.
- Strzelec Dariusz, Świadczenia na rzecz pracowników, ABC 2011.

Główne problemy:

1. Nieodpłatne świadczenie w prawie podatkowym bez świadczącego?
2. Przychód/dochód jako przysporzenie majątkowe – czy zawsze prawdziwa teza?
3. Świadczenie nieodpłatne a darowizna.
4. Rozumowanie sędziego-cywilisty v. rozumowanie sędziego-podatkowego w kontekście luk prawnych (problem ustalania podstawy opodatkowania).
5. Nieodpłatne świadczenia, które nie mogą być opodatkowane.

SESJA VI

Rzeczywistość gospodarcza, czy prawo cywilne - co w końcu decyduje? (kilka refleksji po wyroku TS UE z 24.02.2022 w sprawie Suzlon Wind Energy Portugal C-588/20).

Dr Paweł Mięka (Deloitte)

Wyrok TS UE z 24 lutego 2022 r., C-605/20

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że transakcje, które wpisują się w ramy umowne identyfikujące dostawcę usług, nabywcę tych usług oraz charakter odnośnych usług, należycie zaksięgowane przez podatnika, które zostały opatrzone tytułem potwierdzającym ich charakter jako usług i które doprowadziły do otrzymania przez usługodawcę wynagrodzenia stanowiącego rzeczywiste odzwierciedlenie wartości owych usług w formie not obciążeniowych, stanowią odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od ewentualnego braku zysku po stronie podatnika z jednej strony oraz istnienia gwarancji udzielonej na towary będące przedmiotem tych usług z drugiej strony.

Streszczenie / istota wyroku:

Portugalska spółka zajmowała się dostawą turbin dla farm wiatrowych w Portugalii. Aby zrealizować zamówienia swoich klientów, jej indyjska spółka zależna dostarczyła turbiny wiatrowe do Portugalii. Turbiny te okazały się wadliwe. Portugalska spółka nabyła w Portugalii towary i usługi w celu naprawy turbin. Odliczyła VAT naliczony wynikający z tych zakupów.

Następnie spółka portugalska wystawiła spółce indyjskiej noty obciążeniowe (bez wykazania podatku VAT).

Portugalskie władze podatkowe uznały, że nota obciążeniowa powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT jako odpłatne świadczenie usług na rzecz spółki indyjskiej.

Spółka portugalska argumentowała, że jest to obciążenie "poza zakresem VAT", ponieważ jest to jedynie przerzucenie kosztów (usługi miały miejsce w 2008 r.).

Trybunał orzekł, że opłata w tym przypadku jest wynagrodzeniem za świadczone usługi.

Zauważył między innymi, że:

- Świadczenie usług ma miejsce, gdy istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana wzajemnych świadczeń.
- W tym przypadku istniała umowa między dwiema stronami, która przewidywała "usługi naprawy i wymiany".
- W tym przypadku istnieje stosunek prawny między wymienionymi firmami.
- Występuje tu również opłata (wynagrodzenie).
- Pomoc w naprawie uszkodzonych elementów farmy wiatrowej, świadczona przez spółkę portugalską, jest w istocie usługą.

A zatem:

Obciążenie kosztami nabytych towarów i usług za pomocą noty księgowej, gdy umowa pomiędzy stronami wskazuje na „świadczenie usług” jest opodatkowane VAT jako odpłatne świadczenie usług.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

opodatkowanie VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 zakłada, jak wynika z samego brzmienia tego przepisu, iż spełnionych zostało pięć kryteriów, a mianowicie, że dana transakcja stanowi świadczenie usług, że jest ona odpłatna, że ma ona miejsce na terytorium państwa członkowskiego, że jest ona dokonywana przez podatnika i że działa on w takim charakterze.

(...)

kryterium dotyczące tego, czy podatnik działa w takim charakterze, które to należy obecnie zbadać, zakłada ustalenie, czy podatnik ten rzeczywiście wykonał rozpatrywane transakcje jako podatnik, innymi słowy, czy, po pierwsze, dokonał ich w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (...). W niniejszej sprawie oznacza to sprawdzenie w odniesieniu do transakcji będących przedmiotem spornych not obciążeniowych, czy spółka Suzlon Wind Energy Portugal działała we własnym imieniu jako podatnik VAT, czy też w imieniu i na rachunek Suzlon Energy Inde.

(...)

Fragmenty umowy z 2008 r. przytoczone we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnoszą się wyraźnie do faktu, że usługi naprawy i wymiany, które stanowią przedmiot tej umowy, są świadczone przez usługodawcę, Suzlon Wind Energy Portugal, na rzecz klienta, Suzlon Energy Inde.

Spółka Suzlon Wind Energy Portugal wskazała również, że zdecydowała się pokryć koszty odpowiedniej naprawy lub wymiany urządzeń na terytorium Portugalii. Sąd odsyłający wyjaśnia, że spółka ta skorzystała w tym celu z usług dostawców towarów i usługodawców. Wszystkie faktury wystawione z tego tytułu wystawiane były nie w imieniu Suzlon Energy Inde, lecz w imieniu Suzlon Wind Energy Portugal. Ta ostatnia spółka odliczyła kwotę VAT wykazaną na rzeczonych fakturach, którą należy w związku z tym uznać za VAT naliczony od transakcji zaksięgowanych na podstawie spornych not obciążeniowych.

Ponadto wydaje się, że zostało ustalone, co powinien zbadać sąd odsyłający, iż kwoty związane z pracami naprawczymi i wymianą urządzeń nie zostały zaksięgowane przez spółkę Suzlon Wind Energy Portugal na jej koncie przejściowym, co powinno mieć miejsce w przypadku natychmiastowego przeniesienia wspomnianych kwot.

(...)

W trzeciej kolejności rozpatrywana transakcja musi stanowić świadczenie usług.

(...)

W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że umowa z 2008 r., zatytułowana „umowa o świadczenie usług”, oraz sporne noty obciążeniowe, odnoszące się do sprawozdań dotyczących niezgodności i przywrócenia do stanu użytkowania urządzeń,

świadczą o tym, że spółka Suzlon Wind Energy Portugal wydaje się usługodawcą, którego klientem jest Suzlon Energy Inde.

Należy dodać, że transakcje takie jak będące przedmiotem postępowania głównego nie mogą być równoznaczne z odesłaniem wadliwych materiałów dostawcy do naprawy lub wymiany, ponieważ w niniejszej sprawie to nabywca odnośnych towarów został zobowiązany przez dostawcę do wykonania pewnej liczby usług mających na celu skorzystanie z gwarancji owego dostawcy.

W czwartej kolejności świadczenie usług musi być wykonywane odpłatnie.

(...)

Bez uszczerbku dla oceny tych poszczególnych elementów przez sąd odsyłający można wskazać, że po zapoznaniu się z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, po pierwsze, stosunek prawny leżący u podstaw spornych not obciążeniowych stanowi umowa z 2008 r., po drugie, wynagrodzenie usługodawcy wydaje się odpowiadać tym notom obciążeniowym, a po trzecie, usługi świadczone przez Suzlon Wind Energy Portugal na rzecz Suzlon Energy Inde, a mianowicie w szczególności pomoc w zakresie naprawy lub wymiany wadliwych łopat, są objęte definicją „wyodrębnionej usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy”.

(...)

Z powyższego wynika, że transakcje takie jak te opisane przez sąd odsyłający spełniają kryteria odpłatnego świadczenia usług określone w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

Przepisy:

Dyrektywa 2006/112/WE

Art. 2 ust. 1 lit. c) Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

Art. 79 Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

(...)

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.

Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony.

Bibliografia:

A.J. van Doesum, F.J.G. Nellen, Economic Reality in EU VAT, EC Tax Review 2020/5

Główne problemy:

1. Nabycie towarów i usług w imieniu własnym na rachunek innej osoby.
2. Wykonanie zastępcze – opodatkowanie VAT.
3. Przepływy pieniężne o charakterze odszkodowawczym a VAT.

Ćwierkały jaskółki, że najgorsze są współwłasność i spółki – wyrok TSUE z 24.03.2022 C-697/20 w sprawie opodatkowania VAT gospodarstw rolnych.

Dr Jacek Matarewicz Kancelaria Ożóg Tomczykowski

Wyrok NSA z 17 stycznia 2020 r., I FSK 1726/17

Skarżąca wniosła o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 z późn. zm.) m. inn. w zakresie możliwości rozliczania podatku od towarów i usług dotyczących rolników ryczałtowych w sytuacji, gdy inny współwłaściciel tego samego gospodarstwa rolnego jest podatnikiem podatku VAT rozliczającym się na zasadach ogólnych. (...)

Dokonanie rejestracji jest faktem obiektywnym niezależnym od zgody, czy woli innych współwłaścicieli gospodarstwa rolnego, nie stoi jej również na przeszkodzie wcześniejsza praktyka rozliczania podatku w tym gospodarstwie. W takim więc zakresie, jak wskazał Sąd I instancji, rzeczywiście ogranicza możliwość wyboru sposobu rozliczania przez pozostałych współwłaścicieli, co jednak nie narusza żadnych zasad konstytucyjnych, w szczególności określonych w art. 31 ust. 3 oraz 64 ust. 3 Konstytucji RP, albowiem – na co również słusznie zwrócił uwagę WSA w Łodzi - był to zabieg zamierzony przez ustawodawcę, zmierzal z jednej strony do uproszczenia rozliczeń podatku od towarów i usług, z drugiej zaś do zapobiegania nieprawidłowościom. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 10 sierpnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1211/10: "Nie bez znaczenia jest (...) i ta okoliczność (...), iż w sytuacji gdy "podatnik pełnoprawny" będzie miał prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabywanych towarach i usługach na potrzeby danego gospodarstwa, a podatnik zwolniony od VAT będzie generował zasadniczą część sprzedaży tego gospodarstwa jako sprzedaż zwolnioną z VAT, to może prowadzić to nadużyć w rozliczeniu podatku VAT.

Wyroki powiązane:

- wyrok NSA z 10 sierpnia 2011 r., I FSK 1211/10.

Przepisy:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

Art. 15 ust. 4. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

Art. 15 ust. 5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

Art. 96 ust. 2 W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

Postanowienie NSA z 22 lipca 2020 r., I FSK 2024/17 – pytanie prejudycjalne

Podatniczka (zwana także skarżącą albo stroną) w 2011 r. prowadziła działy specjalne produkcji rolnej w zakresie hodowli kurcząt rzeźnych wykorzystując 2 kurniki z 6 zakupionych wspólnie z mężem prowadzącym w pozostałych 4 kurnikach działy specjalne produkcji rolnej w tym samym zakresie. Skarżąca 31 grudnia 2010 r. złożyła zgłoszenie rejestracyjne w podatku od towarów i usług rezygnując ze zwolnienia z opodatkowania od 1 stycznia 2011 r. i wybrała miesięczny okres rozliczeniowy, natomiast jej mąż nadal korzystał ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy.

Strona złożyła korekty deklaracji VAT-7 za miesiące styczeń - grudzień 2011 r., które uznane zostały przez organ pierwszej instancji za prawidłowe, ponieważ uwzględniły przychody (obrotu) i koszty (podatek naliczony) dotyczące całego gospodarstwa rolnego.

W dniu 29 sierpnia 2016 r. pełnomocnik skarżącej złożył kolejne korekty deklaracji VAT za miesiące styczeń - grudzień 2011 r. wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe: luty, kwiecień, czerwiec, sierpień, październik i listopad 2011 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego (organ podatkowy I instancji) decyzją z 26 października 2016 r., wskazując m.in. na art. 3 ust. 1, art. 2 pkt 15-21, art. 15 ust. 4 i ust. 5, art. 96 ust. 2, art. 9 ust. 12 i art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, dokonał wyliczenia podatku od towarów i usług za miesiące styczeń - grudzień 2011 r. uznając, że uprzednio złożone przez stronę za te okresy korekty deklaracji VAT są prawidłowe. Ponadto rozstrzygnięciem tym organ I instancji odmówił stwierdzenia wnioskowanych przez stronę nadpłat w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r. (...)

Organ odwoławczy podał, że skarżąca dokonała zgłoszenia rejestracyjnego i jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu prowadzonej działalności rolniczej i rozlicza się na zasadach ogólnych. Tym samym, to właśnie ta osoba ma status podatnika podatku od towarów i usług z tytułu prowadzenia działalności rolniczej z gospodarstwa rolnego stanowiącego współwłasność małżonków. W konsekwencji organ odwoławczy uznał, że złożenie przez skarżącą zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy o VAT wywołuje również skutek w odniesieniu do męża skarżącej, który utracił w ten sposób status rolnika ryczałtowego. (...)

(...) że skarżąca i jej mąż posiadają odrębne rachunki bankowe dla potrzeb prowadzonych przez siebie hodowli. Środkami przeznaczonymi do prowadzenia hodowli gospodarują odrębnie, środki przypisane do danej hodowli są przeznaczane na jej potrzeby. Hodowle (a właściwie małżonkowie) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym - na zasadzie działów specjalnych produkcji rolnej. W tych okolicznościach oczywistym jest, że każda z hodowli jest finansowo samodzielna. Również z ekonomicznego punktu widzenia hodowle są wyodrębnione. Każda z hodowli posiada własne zasoby ekonomiczne - finansowe, lokalowe (osobny lokal), materiałowe (własne zwierzęta i inne elementy potrzebne do hodowli drobiu) oraz biznesowe (własni kontrahenci). Każda z hodowli funkcjonuje jako samodzielne przedsiębiorstwo i jej aktywa, po przeniesieniu do osobnego podmiotu gospodarczego, np. spółki, mogłyby takie samodzielne przedsiębiorstwo stanowić. Hodowle są również niezależne organizacyjnie. Posiadają odrębnie zorganizowane procesy dostaw do swoich kontrahentów, funkcjonują w oddzielnych pomieszczeniach. Należy podkreślić, że każda hodowla z osobna musi spełniać rygorystyczne wymagania, określone w przepisach weterynaryjnych, np. co do

wilgotności, naświetlenia, higieny itd., co również wymaga odpowiedniego poziomu zorganizowania (np. odpowiednia częstotliwość karmienia i pojenia zwierząt). (...)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wystąpił z pytaniami prawnymi możliwe wydaje się uznanie, że wprowadzenie krajowej praktyki, która nie dopuszcza uznania za osobnych podatników VAT każdego z małżonków prowadzących działalność rolniczą, w ramach gospodarstwa rolnego, przy wykorzystaniu majątku stanowiącego ich wspólność majątkową małżeńską ma na celu zapobieganie nadużyciom VAT. W tym kontekście, kwestionowane przepisy krajowe stanowią środek przeciwdziałania ewentualnym nadużyciom VAT poprzez wprowadzenie jednolitego statusu podatkowego w odniesieniu do konkretnego gospodarstwa rolnego, bez względu na to, ile podmiotów – podatników VAT – prowadzi działalność rolniczą w ramach tego przedsiębiorstwa.

Wyrok TSUE z 24 marca 2022 r. w sprawie C-697/20 W.G. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w L.

29 W związku z tym co do zasady nie jest zgodna z dyrektywą VAT praktyka państwa członkowskiego, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników VAT.

30 Sprawę w postępowaniu głównym wyróżnia jednak to, że jedno z małżonków prowadzi swoją działalność na podstawie zasad ogólnych VAT, podczas gdy drugie z nich zamierza pozostać w ramach systemu ryczałtowego dla rolników. Należy zatem zbadać, czy państwo członkowskie w celu uniknięcia współistnienia po stronie małżonków dwóch różnych statusów może przewidzieć, że rezygnacja przez jedno z małżonków z systemu ryczałtowego dla rolników skutkuje utratą przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego. (...)

33 (...) do właściwego organu podatkowego należy zbadanie, czy w świetle konkretnej sytuacji utrata przez drugie z małżonków statusu rolnika ryczałtowego jest konieczna w celu przeciwdziałania ryzyku nadużyć i oszustw, którego nie można wykluczyć poprzez przedstawienie przez małżonków odpowiednich dowodów wykazujących w szczególności, że każde z nich prowadzi swoją działalność w sposób samodzielny.

34 Należy dodać, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, że art. 296 dyrektywy VAT w ust. 1 przewiduje, iż państwa członkowskie „mogą zastosować” system ryczałtowy w odniesieniu do rolników, w przypadku których opodatkowanie na zasadach ogólnych VAT mogłoby powodować trudności, a w ust. 2 uściśla, że każde państwo członkowskie „może wyłączyć” z systemu ryczałtowego w szczególności rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT nie powoduje trudności administracyjnych.

Wyrok NSA z 10 kwietnia 2018 r., I FSK 1815/16

5.1. W rozpoznawanej sprawie spornym jest, czy Skarżącej przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w fakturze VAT z 1 lipca 2011 r. wystawionej przez L. s.c., dotyczącej zakupu nieruchomości na podstawie umowy z 30 czerwca 2011 r. pomiędzy L. F. (sprzedającym), jako właścicielem przedmiotowej nieruchomości a Skarżącą (jako kupującym). Składnikiem ww. nieruchomości sprzedawanej przez L. F. był również budynek handlowo-usługowy wybudowany przez L. s.c., korzystającej z tej nieruchomości.

Zdaniem Sądu I instancji, mimo że "spółka cywilna nie stała się właścicielem nieruchomości i nie mogła tym samym przenieść tego prawa na inną osobę, to dysponując nią faktycznie

posiadała możliwość i z niej skorzystała, przenosząc posiadanie, a zatem władztwo ekonomiczne czego wymaga dla dostawy art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Przyjęcie w niniejszej sprawie, iż doszło do dostawy towarów pomiędzy stronami transakcji określonymi jako spółka cywilna oraz skarżącą spółką uzasadnia taką wykładnię powołanego art. 7 ust. 1, zgodnie z którą "dostawa towarów" oznacza także przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, nawet jeżeli nie dochodzi do przeniesienia własności rzeczy przez wystawcę faktury w sensie prawnym."

5.2. Powyższy pogląd Sądu I instancji jest wadliwy i świadczy o błędnej wykładni art. 7 ust. 1 u.p.t.u. na tle stanu faktycznego tej sprawy, w którym bezspornym jest, że to L. F. był właścicielem przedmiotowej nieruchomości i sprzedającym, a skarżąca Spółka kupującym. To, że L. s.c. była podmiotem, który poczynił na tej nieruchomości nakłady budowlane w postaci budynku o funkcji handlowo-usługowej i korzystał z tej nieruchomości, w żadnym zakresie nie odebrało przymiotu właściciela tej nieruchomości L.F., który jako jedyny mógł nią rozporządzać jak właściciel.

Nie może też budzić wątpliwości, że nakłady spółki cywilnej na nieruchomość (np. wybudowanie budynku lub budowli) stanowią część składową gruntu i tym samym własność właściciela gruntu. Podmiot, który poniósł nakłady na nieruchomość, nie może ich sprzedać. Stąd też w umowie spółki L. s.c. zawarto zapis, że cyt.: "w przypadku, gdy wspólnik L. F. jako właściciel gruntu, na którym znajduje się majątek Spółki pozostawia budynek na własny użytek, zobowiązuje się do wypłaty na rzecz wspólnika L. S. kwoty stanowiącej połowę aktualnej wartości budynku" (§ 18 umowy). Świadczy to jednoznacznie o tym, że wspólnicy mieli świadomość tego, że właścicielem nieruchomości, mimo poczynionych na niej przez spółkę nakładów budowlanych, pozostaje L. F., który może nią dowolnie rozporządzać, lecz winien w takim przypadku z poczynionych nakładów rozliczyć się ze wspólnikiem w spółce.

Główne problemy:

1. Współwłasność w sensie prawnym a autonomiczność prawa podatkowego i odrębność podmiotowa na gruncie VAT.

Opodatkowanie VAT urządzeń budowlanych oraz innych elementów infrastruktury towarzyszącej trwale związanych z gruntem.

Tomasz Siennicki, doradca podatkowy, współnik w KNDP Doradztwo Podatkowe sp. z o.o

Wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., I FSK 1633/16

- 1. Stanowisko Sądu I instancji, w myśl którego sprzedaż dokonana przez Skarżącego miała za przedmiot budynki mieszkalne z gruntem ale także infrastrukturę towarzyszącą budynkom mieszkalnym jako odrębne przedmioty jest prawidłowe, bo tak to zostało przyjęte w ustawie o podatku od towarów i usług.**
- 2. Odwoływanie się do pojęć z dziedziny prawa cywilnego nie ma znaczenia, bo nie na nich skonstruowany jest podatek od wartości dodanej. Zapisy umów z kontrahentami wyznaczają wzajemne zobowiązania stron umowy i ich przedmioty, ale nie mogą zmienić zapisów ustawy podatkowej - elementów konstrukcyjnych podatku, a do takich należy zaliczyć przedmiot opodatkowania. Były to zatem świadczenia złożone, ale w tym rozumieniu, że w każdym przypadku była to sprzedaż budynków wraz z gruntem i infrastrukturą towarzyszącą jako odrębnych przedmiotów. Słusznie twierdzi Skarżący, że towary te dostarczane są łącznie, we wzajemnym funkcjonalnym powiązaniu, ale nie przesądza to kwestii opodatkowania całości dostawy według jednej stawki podatku.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zdaniem NSA zakwalifikowanie świadczeń wykonanych przez Skarżącego jako dostaw następuje z uwzględnieniem cech świadczenia złożonego, ponieważ obejmowały one sprzedaż budynków mieszkalnych i gruntu, jak również sprzedaż infrastruktury towarzyszącej, która może przybrać cechy tak dostawy, jak i usługi, bo tak należy zakwalifikować wykonanie np. drogi dojazdowej czy chodników. Nie mniej jednak przy dominującym charakterze tego świadczenia jako dostawy, tak należało je zakwalifikować.

Odpowiedzi na pytanie co było przedmiotem sprzedaży w stanie faktycznym sprawy Sąd doszukiwał się w kilku przepisach ustawy o VAT, w jej art. 41 ust. 12, który przewidywał zastosowanie stawki obniżonej do dostawy: obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, co w powiązaniu z definicją ustawową z art. 2 pkt 12) tej ustawy oznaczało: budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11. Słusznie też Sąd I instancji zwrócił uwagę na art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy o VAT zgodnie z którym do dnia 31 grudnia 2007 r. stosowało się stawkę w wysokości 7% w odniesieniu do:

a) robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą,

b) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,

Infrastruktura towarzysząca była zdefiniowana w art. 146 ust. 3 pkt 1, 2 i 3 ustawy o VAT w ten sposób, że pojęcie to oznaczało:

1) sieci rozprowadzające, wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,

2) urządzenie i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleń i małą architekturę,

3) urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłne, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne

- jeżeli są one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego

Interpretując te przepisy Sąd sięgnął do uchwały 7 sędziów NSA z 3 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 7/12, której nie ma potrzeby tu przepisywać, bo jest znana i skarżącemu, i Organowi i jest dostępna w Bazie orzeczeń na www.nsa.gov.pl. W jej uzasadnieniu NSA przedstawił wykładnię terminu "obiekt budownictwa mieszkaniowego" jakim jest budynek mieszkalny i stwierdził w nim, że: Jak więc wynika ze słownikowego rozumienia pojęcia "budynek" i definicji zawartej w PKOB, określenie to nie obejmuje swoim zakresem żadnych innych elementów i obiektów z nim funkcjonalnie powiązanych, w szczególności objętych wyżej przedstawianym pojęciem infrastruktury towarzyszącej. Stanowisko swe NSA oparł w wymienionej tu uchwale na wykładni językowej, systemowej z uwzględnieniem prounijnej, jak również celowościowej.

Sąd I instancji przyjął tę wykładnię i również NSA ją podziela, a wynika z niej, że w przypadku dostawy budynku mieszkalnego towarzysząca mu infrastruktura jest odrębnym przedmiotem sprzedaży (wykonania). NSA nie znajduje podstaw do odstąpienia od stanowiska wyrażonego w tej uchwale przez skład 7 sędziów. Nie stanowi takiej podstawy twierdzenie Skarżącego, że wobec utraty mocy obowiązującej art. 146 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, powoływanie się na występującą w ust. 3 tego art. definicję infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu nie powinno mieć miejsca. Przepis art. 146 ustawy o VAT ma charakter przejściowy. Zgodnie z jego ust. 2 lit. a) i b) w okresie od dnia przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 31 grudnia 2007 r. stosuje się stawkę w wysokości 7% w odniesieniu do:

a) robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą,

b) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych.

Upłynął okres, na który przewidziane zostało stosowanie stawki VAT 7% w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania z art. 146 ust. 2 lit. a) i b) na tej podstawie prawnej, ale to nie znaczy, że zniknęło z ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu. Przepis ten nadal jest elementem tej ustawy, a nawet gdyby nie był, to i tak odwołanie się do niego drodze wykładni historycznej, jak zrobił to skład 7 sędziów NSA, byłoby uzasadnione i racjonalne.

Stanowisko Sądu I instancji, w myśl którego sprzedaż dokonana przez Skarżącego miała za przedmiot budynki mieszkalne z gruntem ale także infrastrukturę towarzyszącą budynkom mieszkalnym jako odrębne przedmioty jest prawidłowe, bo tak to zostało przyjęte w ustawie o podatku od towarów i usług.

Odwoływanie się do pojęć z dziedziny prawa cywilnego nie ma znaczenia, bo nie na nich skonstruowany jest podatek od wartości dodanej. Zapisy umów z kontrahentami wyznaczają wzajemne zobowiązania stron umowy i ich przedmioty, ale nie mogą zmienić zapisów ustawy podatkowej - elementów konstrukcyjnych podatku, a do takich należy zaliczyć przedmiot opodatkowania. Były to zatem świadczenia złożone, ale w tym rozumieniu, że w każdym przypadku była to sprzedaż budynków wraz z gruntem i infrastrukturą towarzyszącą jako odrębnych przedmiotów. Słusznie twierdzi Skarżący, że towary te dostarczane są łącznie, we wzajemnym funkcjonalnym powiązaniu, ale nie przesądza to kwestii opodatkowania całości dostawy według jednej stawki podatku.

Zasadnicze znaczenie dla wyniku sprawy Skarżący przypisuje przepisowi art. 29 ust. 5 ustawy o VAT (W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu). Zdaniem skarżącego z przepisu tego wynika, że wówczas, gdy przedmiotem dostawy jest budynek lub budowla, to całość transakcji należy traktować jako jedno świadczenie. NSA nie podzielił tego argumentu, choć oczywiście jest to twierdzenie prawdziwe, ale oparte na założeniu, że były dwa przedmioty sprzedaży: budynek i grunt. Tymczasem zdaniem NSA, który akceptuje stanowisko Sądu I instancji, odrębnym przedmiotem sprzedaży była również infrastruktura towarzysząca budynkowi.

Kwestią fundamentalną staje się zatem odpowiedź na pytanie, czy do tak opisanego przedmiotu sprzedaży podzielonego na dwie grupy: budynki wraz z gruntem i infrastrukturą towarzyszącą można zastosować różne stawki VAT, przy czym kwestia budynków i gruntu jest rozstrzygnięta przez art. 29 ust. 5 tej ustawy w sposób tu już przedstawiony.

Odnosząc się do możliwości zastosowania do świadczenia złożonego różnych stawek podatkowych Skarżący wskazał, że taka możliwość istnieje, choć jej warunkiem jest, by prawo krajowe wyraźnie ją przewidywało. Tu odwołał się z do wyroku TSUE z 6 lipca 2006 r. C-251/05 (sprawa T. Ltd). Podzielając to stanowisko NSA zauważa, że warunek ten na gruncie krajowej ustawy o podatku od towarów i usług jest spełniony. Art. 41 ust. 12 przewiduje

stawkę obniżoną jedynie do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym co, zgodnie z wykładnią przyjętą w uchwale I FPS 7/12, obejmuje jedynie budynek mieszkalny, ale już nie obejmuje infrastruktury towarzyszącej, a to w sposób oczywisty oznacza zastosowanie w tym zakresie stawki podstawowej.

Wychodząc z tego założenia NSA nie uznał za celowe wystąpienie do TSUE z pytaniem prejudycjalnym zaproponowanym przez Skarżącego, ponieważ opiera się ono na założeniu, którego NSA nie podziela o tym, że przepisy prawa krajowego nie przewidują w sposób wyraźny możliwości opodatkowania dostawy budynku mieszkalnego i urządzeń funkcjonalnie, gospodarczo i prawnie powiązanych z tym budynkiem według różnych stawek VAT.

Wyroki powiązane:

Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r., I FSK 1383/17.

Przepisy:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

Art. 2 pkt 6. Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach - rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Art. 29a ust. 8. W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

art. 41 ust. 12. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do:

1) dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym;

2) robót konserwacyjnych dotyczących:

a) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,

b) lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12

- w zakresie, w jakim wymienione roboty nie są objęte tą stawką na podstawie pkt 1.

Art. 41 ust.12a Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,

lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, oraz obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgnarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, a także mikroinstalacje, o której mowa w art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2021 r. poz. 610, 1093, 1873 i 2376 oraz z 2022 r. poz. 467), funkcjonalnie z nimi związana, z zastrzeżeniem ust. 12b.

Główne problemy:

1. Świadczenia złożone.
2. Opodatkowanie urządzeń budowlanych trwale związanych z gruntem.

Wpływ nieważności czynności/oświadczenia woli na prawo do odliczenia podatku VAT.

Sławomir Pilarczyk, CRIDO Taxand Spółka Akcyjna

Wyrok NSA z 14 marca 2017 r., I FSK 1325/15

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni art. 58 § 2 k.c. w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. i stwierdził, że na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 tej ustawy, z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zasadniczo zostało w celu uzyskania korzyści podatkowej. **W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekającego w tej sprawie, analogicznie rozumieć należy art. 83 § 1 k.c. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u., w sytuacji gdy zamierzonym skutkiem przeprowadzonej transakcji jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem dyrektywy VAT i u.p.t.u. (podkr. autora)**”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Zgodnie ze wskazanym przez pełnomocnika spółki jako naruszony art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u., nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne, w przypadku gdy potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności. Zauważyć należy, że w cytowanym przepisie art. 88 ust. 3a pkt 4c oprócz art. 83 k.c., na który organy podatkowe powołały się w tej sprawie, a w którym mowa o nieważności oświadczenia złożonego dla pozor, wskazano także na art. 58 k.c., który połączono z art. 83 k.c. spójnikiem "i". Oznacza to, że w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u nie można obniżyć podatku należnego o podatek naliczony z faktur dokumentujących czynność nie tylko pozorną, ale i, na zasadzie art. 58 § 1 i 2, sprzeczną z ustawą, mającą na celu obejście ustawy, bądź sprzeczną z zasadami współżycia społecznego. **Dlatego dla oceny zasadności zastosowania w określonej sprawie art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u. nie ma decydującego znaczenia prawidłowość zakwalifikowania przez organy podatkowe kwestionowanej czynności do art. 58 k.c. czy art. 83 k.c. (podkr. autora).** (...) Z podanych względów, przepis art. 88 ust. 3a pkt 4c u.p.t.u. należy interpretować przede wszystkim zgodnie z celem tej regulacji, którym jest zapobieganie nadużyciom prawa podatkowego, związanym z wyłudzeniem podatku od towarów i usług.

Koncepcja "nadużycia prawa" została wypracowana (zdefiniowana) w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, bezspornie kreującym prawo na poziomie Wspólnoty. W wyroku wydanym w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke GmbH, Trybunał określił dwa elementy konieczne do stwierdzenia nadużycia prawa: zestaw obiektywnych okoliczności, w których pomimo formalnego przestrzegania warunków przewidzianych przez przepisy prawa wspólnotowego, cel tych przepisów nie został osiągnięty i element subiektywny, na który składa się wola uzyskania korzyści na podstawie przepisów wspólnotowych poprzez sztuczne stworzenie warunków dla skorzystania z nich. Zasada ta została powtórzona później - w sprawie Halifax Bank. (...) W przedstawionej w tej sprawie opinii, Rzecznik Generalny powołując się na obszerny dorobek orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w tym zakresie, stwierdził, że doktryna nadużycia prawa wspólnotowego stanowi zasadę wykładni przepisów wspólnotowych i "w zakresie, w jakim

zasada ta jest stworzona jako ogólna zasada wykładni, **nie wymaga ona wyraźnego legislacyjnego uregulowania w ustawodawstwie Wspólnoty, aby mogła znaleźć zastosowanie do przepisów szóstej dyrektywy (podkr. autora)"** (pkt 75 opinii).

(...)

W wyroku z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. akt I FSK 93/14, wskazując na te reguły, Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni art. 58 § 2 k.c. w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. i stwierdził, że na gruncie podatku od towarów i usług, nadużycie prawa należy rozumieć jako zachowanie sprzeczne z celem gospodarczo-społecznym prawa do odliczenia podatku wyrażonym w art. 86 ust. 1 tej ustawy, z uwagi na to, że mimo formalnego spełnienia przesłanki do realizacji tego prawa, ukształtowane zasadniczo zostało w celu uzyskania korzyści podatkowej. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekającego w tej sprawie, analogicznie rozumieć należy art. 83 § 1 k.c. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u., w sytuacji gdy zamierzonym skutkiem przeprowadzonej transakcji jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem dyrektywy VAT i u.p.t.u.

Jak wynika z niepodważonego skutecznie stanu faktycznego, w rozpoznawanej sprawie sporna transakcja została celowo ukształtowana w taki sposób, aby uzyskać zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, a nie stosowny cel gospodarczy, a to stanowiło ewidentne nadużycie prawa”.

Wyroki powiązane:

- wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 listopada 2017 r., C-251/16, Edward Cussens, John Jennings I Vincent Kingston v. T.G. Brosnan, ZOTSiS 2017, nr 11, poz. I-881,
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2016 r., I FSK 2/15,
- postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 listopada 2021 r., I FSK 2310/19.

Przepisy:

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

Artykuł 273. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

(...)

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

Art. 5. (...)

4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych

w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

(...)

Art. 88. (...)

3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

(...)

4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

(...)

c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności;

(...)

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.).

Art. 58. § 1. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

§ 2. Nieważna jest czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

(...)

Art. 83. § 1. Nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

(...)

Główne problemy:

1. Czy w swojej treści normatywnej art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. odwołuje się do koncepcji nadużycia prawa wypracowanej w dotychczasowym orzecznictwie TSUE?
2. Czy cywilnoprawna nieważność lub pozorność czynności prawnej może w ogóle stanowić podstawę odmowy prawa do odliczenia podatku VAT, a w konsekwencji czy przepis taki jak art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. znajduje oparcie w regulacji dyrektywy 2006/112/WE?

Dostawa towaru czy świadczenie usługi - cesja praw z umowy przedwstępnej nabycia nieruchomości (wyrok TS UE z 17.10.2019 r. Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda C-692/17, wyrok z 9.02.2022, NSA z I FSK 1974/18, wyrok WSA w Warszawie z 25.03.2022, III SA/Wa 1622/21, nieprawomocny)

Magdalena Jaworska (MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego spółka akcyjna)

Wyrok TSUE z 17 października 2019 r., C-692/17

Art. 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie, które przepis ten przewiduje dla transakcji dotyczących udzielania kredytów, pośrednictwa kredytowego lub zarządzania kredytami, nie ma zastosowania do transakcji, która polega na odpłatnej cesji dokonanej przez podatnika na osobę trzecią wszystkich praw i obowiązków wynikających z jego pozycji procesowej w postępowaniu mającym na celu egzekucję wierzytelności, która została uznana orzeczeniem sądowym i za którą zapłata została zabezpieczona prawem do zajętej nieruchomości przysądzonej temu podatnikowi.

Streszczenie / istota wyroku

Portugalska agencja nieruchomości, Paulo Nascimento Consulting (PNC), świadczyła usługi pośrednictwa w sprzedaży gruntów rolnych. W ramach świadczonej usługi PNC przekazała ofertę kupna nieruchomości swojemu klientowi (właścicielowi gruntów), ale oferta została odrzucona. Klient następnie odmówił zapłaty PNC za wykonaną usługę (125 tys. netto).

PNC wniosło powództwo cywilne, aby pobrać nieopłaconą prowizję od klienta. Sąd przychylił się do roszczenia PNC. Ponieważ dłużnik nadal nie uiszczył wynagrodzenia, PNC wszczęło postępowanie egzekucyjne w celu odzyskania wierzytelności w kwocie ok. 171 tys. EUR (prowizja + VAT + odsetki). W ramach tego postępowania nieruchomość dłużnika została zajęta i przyznana PNC, jako równowartość kwoty (606 tys. EUR), która stanowiła 70% rynkowej wartości nieruchomości. Wartość zajętego majątku była wyższa niż roszczenie PNC, zatem PNC było zobowiązane do zapłaty organowi egzekucyjnemu nadwyżki nad swoje roszczenie (ok. 418 tys. EUR).

W drodze porozumienia PNC przeniósł na inną spółkę Starplant – Unipessoal Lda wszystkie prawa i obowiązki wywodzone z jego pozycji w toczącym się postępowaniu egzekucyjnym, za zapłatą przez spółkę Starplant kwoty 352 tys. EUR.

Następnie powstał spór między PNC a portugalskimi organami podatkowymi w sprawie opodatkowania podatkiem VAT kwoty otrzymanej przez PNC od Starplant.

PNC uznało, że podatek VAT powinien mieć zastosowanie wyłącznie do kwoty odpowiadającej usługom świadczonym na rzecz dłużnika (tj. 125 tys. EUR), ponieważ pozostała część była zwolniona z podatku VAT jako transakcja dotycząca udzielania, negocjowania i zarządzania kredytem.

Jednakże organ był zdania, że podatek VAT powinien być zostać naliczony od całości wynagrodzenia otrzymanego od Starplant.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

należy stwierdzić, że rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie można sztucznie rozdzielić na dwa świadczenia polegające, po pierwsze, na cesji wierzytelności i, po drugie, na cesji pozycji procesowej mającej na celu egzekucję wierzytelności.

(...)

postanowienie odsyłające nie precyzuje, czy – zanim wyrok przysądżający ową nieruchomość stał się prawomocny – podatnik, któremu przysądżono rzeczoną nieruchomość, mógł już nią dysponować tak, jakby był jej właścicielem.

Gdyby tak było, rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja cesji, do której doszło – według uwag przedstawionych przed Trybunałem – w przeddzień uprawomocnienia się wyroku przysądżającego odnośną nieruchomość, polegałaby na przekazaniu rzeczy, mianowicie nieruchomości, przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była jej właścicielem, co stanowiłoby dostawę towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Gdyby tak nie było, rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja polegałaby na cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do nieruchomości, i wchodziłaby w zakres pojęcia świadczenia usług zgodnie z art. 25 lit. a) dyrektywy 2006/112.

(...)

Co się tyczy kwestii, czy transakcja ta objęta jest zwolnieniem przewidzianym w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 dotyczącym „udzielani[a] kredytów i pośrednictw[a] kredytowe[ego], oraz zarządzani[a] kredytami przez kredytodawcę”, należy zwrócić uwagę, że – jak zauważyły w swoich uwagach rząd portugalski i Komisja oraz jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 61 opinii – okoliczności leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym w sposób oczywisty nie dotyczą „kredytu” polegającego na udostępnieniu kapitału, należycie wynagradzanego poprzez zapłatę odsetek, ani na odroczonej płatności ceny zakupu towaru udzielonej przez dostawcę w zamian za zapłatę odsetek stanowiących wynagrodzenie za ów kredyt [zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r., Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, pkt 16–19; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 65–70; z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo]. Z postanowienia odsyłającego nie wynika bowiem w żaden sposób, żeby rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja zobowiązywała spółkę Starplant do zapłaty odsetek przewidzianych jako wynagrodzenie z tytułu udzielonego jej kredytu.

W konsekwencji, gdyby sąd odsyłający uznał ową transakcję za świadczenie usług, taka transakcja nie wchodziłaby w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

(...)

biorąc pod uwagę rozważania przedstawione w pkt 33 i 35 niniejszego wyroku, rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji nie można w każdym wypadku uznać za dotyczącą „długów”, a zatem transakcja ta nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do transakcji dotyczących „długów [...] z wyłączeniem windykacji należności”.

(...)

Wyrok NSA z 9 lutego 2022 r., I FSK 1974/18

Sąd nie wyraził jednak takiego poglądu, opowiadając się – jak już zaznaczono – za niejako wtórnym charakterem kwalifikacji dla celów VAT zarówno umowy przedwstępnej, jak i cesji praw i obowiązków z tej umowy. Kryterium ekonomiczne jest zatem przez Sąd pojmowane szerzej, przy wzięciu pod uwagę celów ekonomicznych, którymi finalnie kierują się działający w sprawie podatnicy VAT. Niezależnych celów w tym względzie pozbawione są umowy takie jak umowa przedwstępna czy cesja (które są jedynie czynnościami pośrednimi na drodze do dostawy nieruchomości), stąd zawarcie właśnie tych umów, zamiast np. dwóch umów sprzedaży (przez Skarżącego: najpierw z deweloperem, później z osobą trzecią) skutkuje jedynie odmiennym ułożeniem stosunków cywilnoprawnych, przy identycznym kryterium ekonomicznym podejmowanych czynności. Podnosząc zatem, że Sąd nie wykazał, by doszło do (choćby

faktycznego) przeniesienia prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel na/przez Skarżącego, organ wskazuje na kwestię bez znaczenia dla oceny prawidłowości stanowiska zajętego w zaskarżonym wyroku.

(...)

Ocenę zasadności zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego warto poprzedzić krótkim przypomnieniem podstawowych okoliczności faktycznych przedstawionych przez Skarżącego we wniosku o wydanie interpretacji. Chronologicznie działania skarżącego można ogólnie podsumować jako:

- a) zawarcie umowy dotyczącej nieruchomości z deweloperem,
- b) przeprowadzenie prac mających na celu wykończenie nieruchomości "pod klucz",
- c) zawarcie umowy dotyczącej tej samej nieruchomości z podmiotem trzecim.

Charakterystyczne jest to, że powyższy schemat odnosi się zarówno do sytuacji, w której zawierane przez Skarżącego umowy to odpowiednio umowa przedwstępna sprzedaży nieruchomości/cesja praw i obowiązków z tej umowy, jak i do sytuacji, gdy w obu przypadkach dochodzi do zawarcia przez skarżącego umowy sprzedaży. Opis okoliczności faktycznych sprawy jest zatem co do zasady analogiczny w odniesieniu do obu pytań zadanych przez skarżącego we wniosku. Podstawową różnicą jest rodzaj umów cywilnoprawnych, które są (lub będą) przez skarżącego zawierane. W ramach swych pytań Skarżący zmierzał również do ustalenia tej samej kwestii, tj. tego, czy przysługuje mu prawo skorzystania z preferencyjnej stawki VAT w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o VAT w przypadku, gdy umowa dotyczy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, zgodnie z art. 41 ust. 12a-12c ustawy o VAT. Analogiczne było też stanowisko własne skarżącego w odniesieniu do obu pytań. Warto w związku z tym przypomnieć, że w wydanej przez siebie interpretacji indywidualnej organ podatkowy w odniesieniu do stanu faktycznego z umową przedwstępna/cesją uznał stanowisko Skarżącego za nieprawidłowe, natomiast w odniesieniu do zdarzenia przyszłego z dwoma umowami sprzedaży za prawidłowe.

Istotą argumentacji Sądu pierwszej instancji było stwierdzenie, że podstawowym kryterium, którym w badanej sprawie powinien kierować się organ rozważając, czy dokonywana przez Skarżącego cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej dotyczącej sprzedaży nieruchomości powinno się dla celów podatku VAT zakwalifikować jako dostawę towarów, czy też jako usługę, jest kryterium ekonomiczne, a interpretując przepisy o VAT nie można powoływać się wyłącznie na cywilistyczną formę poszczególnych czynności. Biorąc to pod uwagę Sąd opowiedział się za koniecznością zakwalifikowania spornej transakcji cesji praw i obowiązków z umowy przedwstępnej jako dostawy towarów, argumentując, że:

- czynnością opodatkowaną jest dostawa/usługa, nie zawarcie umowy przedwstępnej czy otrzymanie zaliczek na podstawie tej umowy,
- wpłaty zaliczek Skarżący dokonał na poczet przyszłej dostawy, tj. sprzedaży nieruchomości, ta dostawa też powinna determinować wysokość stawki VAT od zaliczek,
- jeśli czynność przewidziana w umowie przedwstępnej (tj. czynność, której dotyczy umowa przyrzeczona) może być finalnie zakwalifikowana jako dostawa, to również cesja praw i obowiązków wynikających z umowy przedwstępnej powinna być kwalifikowana w ten sam sposób, umowa przedwstępna i cesja dotyczą bowiem tej samej czynności, tj. dostawy nieruchomości,
- kierowanie się kryterium ekonomicznym oznacza, że trzeba brać pod uwagę efekt finalny, do którego zmierzają podmioty transakcji – a zarówno w przypadku umowy przedwstępnej, jak i cesji jest to w sprawie dostawa nieruchomości,
- ponieważ zarówno w przypadku umowy przedwstępnej, jak i cesji ma dojść do dostawy lokali, nie jest zasadne traktowanie jednej z czynności jaka wystąpiła na drodze do tej dostawy, tj. cesji praw i obowiązków, jako usługi; niezmiennie chodzi w efekcie końcowym o dostawę i nie może być dana czynność kwalifikowana raz jako dostawa, raz jako usługa, by w końcu znowu zakwalifikować ją jako dostawę.

Podsumowując swoje stanowisko Sąd pierwszej instancji stwierdził, że wysokość stawki podatkowej w przypadku cesji praw i obowiązków powinna być taka sama jak dla czynności finalnej, w związku z którą wpłacone zostały zaliczki, a której to czynności wykonanie przewidziano w umowie przedwstępnej. Innymi słowy, Sąd uznał, że kwalifikacja cesji praw i obowiązków z umowy przedwstępnej na gruncie VAT jako dostawy towarów lub usługi powinna być identyczna jak czynności będącej przedmiotem umowy przyrzeczonej w umowie przedwstępnej. Ujmując to jeszcze inaczej można stwierdzić, że cesja praw i obowiązków z umowy przedwstępnej nie ma własnej samodzielnej kwalifikacji na gruncie VAT, dopasowując się do kwalifikacji właściwej dla czynności finalnej. Ponieważ w okolicznościach sprawy bez wątplenia czynność finalną (przyrzeczoną w umowie przedwstępnej) należy uznać za dostawę towarów, analogicznie zakwalifikować należy sporną cesję.

Przywołanie stanowiska sądu pierwszej instancji było konieczne, w rozpatrywanej skardze kasacyjnej organ podatkowy podnosi bowiem kwestie niemające znaczenia dla oceny prawidłowości zawartego w zaskarżonym wyroku wyводу Sądu. Tymczasem istotą środka odwoławczego powinno być podważenie stanowiska Sądu (w niniejszej sprawie np. co do tego, że cesja nie ma samodzielnej kwalifikacji podatkowej na gruncie VAT), nie formułowanie argumentacji niejako obok tego stanowiska.

(...)

Wyrok WSA w Warszawie z dn. 25 marca 2022 r., III SA/Wa 1622/21 (nieprawomocny)
Przedmiotem cesji jest prawo majątkowe, a nie towar. Towarem bowiem – to znaczy nieruchomością – Spółka nie dysponuje jak właściciel w momencie dokonania cesji. Przeniesienie ekonomicznego (faktycznego) władztwa nad rzeczą jest nieodzownym warunkiem uznania, że doszło do dostawy towarów. Przenieść je może natomiast ten tylko, kto je posiada. W momencie zawarcia umowy cesji Spółka nie posiadała władztwa nad rzeczą (lokałem mieszkalnym) – ten bowiem wtedy jeszcze nie istniał. To, że Spółka nie władała wówczas towarem, wynika także z treści umowy cesji. W konsekwencji nie ulega też wątpliwości, że przez zawarcie umowy cesji Spółka nie mogła dokonać dostawy towarów.

(...)

należy zauważyć, że uznanie czynności Skarżącej na rzecz cesjonariusza za dostawę towarów prowadziłoby do niedorzecznych konsekwencji. Prowadziłoby w szczególności do tego, że jedna dostawa towaru zostałaby rozliczona podwójnie: raz jako dokonana przez Spółkę, drugi raz jako dokonana przez dewelopera. W zakresie, w jakim przed cesją Spółka wpłaciła zaliczki na poczet ceny lokalu mieszkalnego, czynność ta (odpowiadająca jej wartość lokalu mieszkalnego) byłaby wtedy poddana dwukrotnemu opodatkowaniu: raz – prawidłowo – na podstawie faktur VAT wystawionych przez zbywcę (dewelopera), drugi raz – nieprawidłowo – na podstawie faktury VAT wystawionej przez cedenta (Spółkę).

Rozliczenie transakcji jako dostawy towarów przez Spółkę miałyby miejsce mimo faktu, że nie tylko na moment cesji Spółka nie dysponowała nieruchomością jak właściciel, ale także – właśnie w wyniku cesji – nigdy dysponować tą nieruchomością już nie będzie.

(...)

Pogląd zbieżny ze stanowiskiem Spółki stoi, jak się wydaje, u podstaw kształtującej się linii orzeczniczej, zgodnie z którą cesję praw i obowiązków z umowy deweloperskiej należy zrównać pod względem skutków podatkowych w VAT z umową dostawy lokalu.

(...)

Sąd zna i docenia argumenty przemawiające za tym poglądem. Jednak ostatecznie go nie podziela – dlatego, że: (i) brak w jego ocenie podstaw prawnych do przyjęcia jednolitego reżimu opodatkowania wszelkich czynności jakkolwiek związanych z dostawą towaru; (ii) ekonomiczny sens (treść) czynności Skarżącej jest inny od dostawy towaru; (iii) przeciwne

wnioski wynikają z (trafnie powołanego przez DKIS) wyroku TSUE z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-692/17 Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda, ECLI:EU:C:2019:867. Sąd opowiada się tym samym za oceną czynności cesji samoistną i odrębną, a zarazem – opartą na rozpoznaniu ekonomicznego sensu (treści) tej czynności i zgodną ze stanowiskiem Trybunału.

Poddanie jednolitemu reżimowi opodatkowania wszelkich czynności wykonanych "na drodze" do dostawy towaru (lokalu mieszkalnego) nie ma podstaw prawnych. Czynności te nie stanowią bowiem zespołu – swoistego "świadczenia złożonego", w ramach którego sposób opodatkowania wszelkich czynności składowych miałby być zdeterminowany sposobem opodatkowania czynności głównej (dostawy nieruchomości przez dewelopera na rzecz cesjonariusza).

(...)

Analogia między wynagrodzeniem za cesję a płatnościami zaliczkowymi dokonywanymi na poczet ceny lokalu jest chybiona. Rzeczywiście w fakturach zaliczkowych zostaje wykazany VAT według stawki dla dostawy towarów – mimo faktu, że do dostawy tej jeszcze nie doszło – jednak nie przez wzgląd na ogólny i niesprecyzowany związek zaliczek z dostawą, lecz związek konkretny i ścisły. Zaliczki są dokonywane na poczet wynagrodzenia za dostawę towaru – to dostawa towarów jest opodatkowana stawką 8%, co dyktuje "opodatkowanie" zaliczek tą stawką. W przypadku płatności zaliczkowych w istocie opodatkowana jest czynność dostawy towarów lub świadczenia usług, jedynie w nieścisłym, potocznym sensie można mówić o "opodatkowaniu zaliczki". Ten potoczny uzus językowy sprowadza w tym przypadku na interpretacyjne manowce, ponieważ sugeruje, że zaliczka jest opodatkowana jak dostawa towaru (nieruchomości), gdy tymczasem jest ona "opodatkowana" jako dostawa tego towaru. Taki związek nie zachodzi między cesją a dostawą nieruchomości.

Po drugie, udział cedenta w transakcji i wkład w nią nie polega na dokonaniu dostawy towaru – ten bowiem (tam przed cesją, jak i po niej) ma zostać sprzedany przez zbywcę – ale na podjęciu w relacji ze zbywcą licznych czynności faktycznych i prawnych związanych z przyszłym nabyciem nieruchomości objętej umową przedwstępną: najpierw i przede wszystkim znalezieniu atrakcyjnej oferty sprzedaży nieruchomości (lokalu mieszkalnego), następnie zawarciu umowy i "administrowaniu" jej wykonaniem poprzez dokonywanie bieżących wpłat zaliczek itd. Spółka niejako "zastąpiła" cesjonariusza w jego roli jako przyszłego nabywcy nieruchomości – za to właśnie została wynagrodzona tym, co nazywa "tzw. odstępnym". Ten właśnie zespół czynności owocuje wartością ekonomiczną, za którą cesjonariusz płaci cedentowi.

Sens ekonomiczny świadczenia wykonanego przez Spółkę jako cedenta na rzecz cesjonariusza jest zatem zgoła inny niż świadczenia wykonanego na rzecz cesjonariusza przez zbywcę. Pod względem ekonomicznym nabywcę łączy ze Spółką oraz deweloperem inny rodzaj relacji – bo każdy z tych podmiotów wnosi do transakcji co innego (inny wkład). Co innego otrzymał cesjonariusz od Spółki (usługę), co innego zaś otrzyma w przyszłości od zbywcy (towar).

(...)

Wreszcie, trzeba – w ślad za DKIS – wspomnieć o wyroku TSUE z dnia 17 października 2019 r. w sprawie C-692/17 Paulo Nascimento Consulting - Mediação Imobiliária Lda, EU:C:2019:867.

(...)

Co jednak kluczowe, Trybunał uznał, że czynność ta stanowi dostawę towaru (nieruchomości sprzedanej w toku egzekucji) lub świadczenie usługi (cesji wartości niematerialnej, mającej za przedmiot prawa do nieruchomości) w zależności od układu zdarzeń w czasie: od tego, czy cesja nastąpiła po przekazaniu rzeczy, czy przed przekazaniem rzeczy cedentowi – tak, że rzeczą tą (nieruchomością) mógł rozporządzać jak właściciel.

Nic nie wskazuje na to, by dla tego poglądu TSUE znaczenie miała okoliczność różnicująca zdaniem Spółki sytuacji: rozpatrywaną przez Trybunał i jej własną – a mianowicie fakt, że w

tej pierwszej nieruchomości istniała w momencie dokonywania cesji i "[d]latego za istotne uznano ustalenie, czy w momencie cesji podatnik posiadał prawa do niej" (s. 7 skargi). Pozostaje bowiem prawdą, że w ocenie Trybunału warunkiem uznania czynności cesji za dostawę nieruchomości jest władanie przez cedenta tą nieruchomością. Prawda ta ma – jak uważa Sąd – wymiar uniwersalny. Wynika ona bowiem z samej natury dostawy towarów jako czynności opodatkowanej VAT.

(...)

Wyroki powiązane

Uchwała NSA z dn. 8 stycznia 2007 r., sygn. I FPS 1/06

Wyrok NSA z dn. 24 maja 2013 r., sygn. I FSK 169/12

Wyrok NSA z dn. 14 marca 2017 r., sygn. I FSK 1325/15

Wyrok NSA z dn. 18 października 2018 r., sygn. I FSK 1633/16

Wyrok NSA z dn. 17 lutego 2022 r., sygn. I FSK 1669/19

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE

Art. 14 ust. 1 „Dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”

Art. 24 ust. 1 „Świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

Art. 25 lit. a) Świadczenie usług może obejmować między innymi [...] przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie.

Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług

Art. 7 ust. 1 Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również (...)

Art. 8 ust. 1 Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

(...)

Główne problemy

1. Podatkowa klasyfikacja cesji umowy przedwstępnej – dostawa towaru czy usługi?
2. Znaczenie sensu ekonomicznego danych czynności dla ich klasyfikacji podatkowej
3. Pojęcie „przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel”
4. Znaczenie przeniesienia własności w rozumieniu cywilnoprawnym dla dostawy towarów na gruncie VAT

Człowiek może wyleczony, a problem w VAT dopiero się zaczął - niekompatybilność prawa cywilnego z VAT czy niekompatybilność VAT z prawem cywilnym? (kilka refleksji po wyrokach TSUE z 27.03.2014 Le Rayon d'Or SARL C-151/13 i z 29.10.2015 Saudaçor C-174/14,).

Dr Beata Rogowska-Rajda z-ca Dyrektora ds. Wiążących Informacji Stawkowych

Wyrok TSUE z 27.03.2014 r. w sprawie C-151/13, Le Rayon d'Or SARL

Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, a także art. 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że płatność ryczałtowa, taka jak „dotacja ryczałtowa na leczenie” rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym, stanowi świadczenie wypłacane w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku na rzecz jego pensjonariuszy i wchodzi tym samym w zakres opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

Okoliczności faktyczne postępowania głównego i pytanie prejudycjalne

19 Rayon d'Or, która prowadzi zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku, uznała, iż kwoty wypłacane jej z kasy ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu „dotacji ryczałtowej na leczenie” nie mieszczą się w zakresie opodatkowania podatkiem VAT i w konsekwencji nie powinny być brane pod uwagę przy określaniu wysokości odliczenia tego podatku za lata 2006–2008. Spółka ta dokonała zatem w odniesieniu do wspomnianego okresu korekty kwoty podlegającej odliczeniu i zwróciła się do organu podatkowego o zwrot kwoty w wysokości 60 064 EUR.

(...)

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że spór w postępowaniu głównym dotyczy w istocie kwestii, czy płatność ryczałtowa taka jak „dotacja ryczałtowa na leczenie” objęta jest zakresem opodatkowania podatkiem VAT i powinna być uwzględniona w obliczaniu wysokości odliczenia.

28 A zatem pytanie należy rozumieć w ten sposób, że jego celem jest w istocie rozstrzygnięcie kwestii, czy art. 11 część A lit. a) szóstej dyrektywy, a także art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że płatność ryczałtowa, taka jak „dotacja ryczałtowa na leczenie” rozpatrywana w postępowaniu głównym, stanowi świadczenie wzajemne za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez zakłady opiekuńczo-lecznicze dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku na rzecz pensjonariuszy i tym samym wchodzi w zakres opodatkowania podatkiem VAT.

(...)

32 Tymczasem należy stwierdzić, że „dotacja ryczałtowa na leczenie” rozpatrywana w postępowaniu głównym, wypłacana przez krajową kasę ubezpieczenia zdrowotnego na rzecz zakładów opiekuńczo-leczniczych dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku, jest pobierana przez te zakłady w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej, jakich udzielają one według różnych formuł swym pensjonariuszom.

33 Przede wszystkim bowiem, jak przyznała Rayon d’Or podczas rozprawy, zakłady opiekuńczo-lecznicze dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku są rzeczywiście zobowiązane do udzielania w zamian za wypłatę wspomnianej dotacji ryczałtowej świadczeń swym pensjonariuszom.

34 Następnie, aby świadczenie usług mogło być uznane za „odpłatne” w rozumieniu tej dyrektywy, nie wymaga ona, aby świadczenie wzajemne za taką usługę było uzyskane bezpośrednio od jej odbiorcy. Świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok Loyalty Management UK i Baxi Group, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 56).

35 Okoliczność, że w sprawie w postępowaniu głównym bezpośrednim odbiorcą rozpatrywanych usług nie jest krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego, która wypłaca dotację ryczałtową, ale ubezpieczony, nie prowadzi wbrew twierdzeniom Rayon d’Or do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem.

36 Wreszcie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy, tak jak w sprawie w postępowaniu głównym, rozpatrywane świadczenie usług charakteryzuje się w szczególności ciągłą gotowością usługodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń z tytułu opieki zdrowotnej wymaganych przez pensjonariuszy, to aby uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wspomnianym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym, nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielonego na żądanie pensjonariusza (zob. podobnie wyrok Kennemer Golf, EU:C:2002:200, pkt 40).

37 W konsekwencji okoliczność, że rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane pensjonariuszom nie są ani z góry określone, ani zindywidualizowane, oraz że wynagrodzenie jest wypłacane w formie dotacji również nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem, którego kwota jest określona z góry i zgodnie z ustalonymi kryteriami.

38 Uwzględniając powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, a także art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że płatność ryczałtowa, taka jak „dotacja ryczałtowa na leczenie” rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym, stanowi świadczenie wypłacane w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku na rzecz jego pensjonariuszy i wchodzi tym samym w zakres opodatkowania podatkiem VAT.

(...)

Możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (zob. w szczególności wyrok Serebrjannyj, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo) – pkt 32 wyroku.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

32 Możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako odpłatnej transakcji zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej usługobiorcy (zob. w szczególności wyrok Serebrjannyj, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z uwagi na charakter oceny, jaka ma zostać dokonana, oraz zgodnie z tym, co orzekł już Trybunał, do sądu krajowego należy zaklasyfikowanie spornej w postępowaniu głównym działalności w świetle kryteriów ustanowionych przez Trybunał (wyrok Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 23, oraz postanowienie Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, pkt 18).

34 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z dowodów w aktach sprawy, a w szczególności z umów programowych zawartych pomiędzy Saudaçor i ARA wynika, że czynności tej spółki są wykonywane odpłatnie, a tym samym, że mają one charakter gospodarczy. Niemniej jednak Trybunał może, uwzględniając informacje przedstawione w postanowieniu odsyłającym, dostarczyć temu sądowi dotyczących wykładni wskazówek umożliwiających mu wydanie rozstrzygnięcia w zawisłej przed nim sprawie.

35 W tym zakresie z postanowienia tego wynika, że zgodnie ze wspomnianymi umowami ARA jest zobowiązany wypłacić spółce Saudaçor „tytułem wynagrodzenia” za usługi w dziedzinie planowania i zarządzania regionalną służbą zdrowia, które mają zostać wyświadczone przez tę spółkę, rekompensatę nazwaną „wkładem finansowym”, której kwota została określona w tych umowach.

36 Z uwagi na trwałe i nieprzerwany charakter usług planowania i zarządzania świadczonych przez Saudaçor, okoliczność, że owa rekompensata została ustalona nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w skali rocznej w celu pokrycia kosztów funkcjonowania tej spółki, nie jest w stanie wpłynąć na bezpośredni związek istniejący pomiędzy dokonaniem świadczenia usług a wynagrodzeniem, którego wysokość jest ustalana wcześniej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 36 i 37).

37 Istnienia tego bezpośredniego związku nie wydaje się podważać okoliczność, że umowy programowe zawierane pomiędzy Saudaçor i ARA zawierają określone klauzule, które

przewidują, iż kwota rekompensaty należna Saudaçor może zostać skorygowana, jeżeli z powodu zmiany okoliczności kwota ta okaże się oczywiście niewystarczająca dla umożliwienia wykonania tych umów.

38 W rzeczywistości bowiem, ponieważ klauzule te zmierzają do uprzedniego określenia poziomu tej rekompensaty według ustalonych kryteriów gwarantujących, że poziom ten będzie wystarczający dla pokrycia kosztów funkcjonowania Saudaçor, można stwierdzić, że klauzule te mają na celu dostosowanie kwoty wynagrodzenia ryczałtowego do usług świadczonych w sposób ciągły i trwały przez spółkę. Ponadto, o ile jak wynika z postanowienia odsyłającego, początkowo przewidziana rekompensata roczna za rok 2009 została zmniejszona przez ARA, to jednak rząd portugalski wyjaśnił w trakcie rozprawy, czemu nie zaprzeczył Saudaçor, że zmniejszenie to miało na celu jedynie korektę oczywistego błędu w obliczeniach.

39 Bezpośredni związek istniejący pomiędzy dokonaniem świadczeniem usług i otrzymanym wynagrodzeniem nie wydaje się również podważać tego, jak podnosi Saudaçor, że jego działalność ma na celu wykonywanie konstytucyjnego obowiązku ciężącego wyłącznie i bezpośrednio na państwie na podstawie portugalskiej konstytucji, to znaczy obowiązku wdrożenia powszechnej krajowej służby zdrowia, potencjalnie bezpłatnej, która zasadniczo powinna być finansowana ze środków publicznych.

(...)

Wyroki powiązane:

- wyrok NSA z 7.09.2018 r., sygn. I FSK 1875/16 i I FSK 1876/16,
- wyrok NSA z 7.11.2018 r., sygn. I FSK 1692/16,
- wyrok NSA z 27.08.2019 r., sygn. I FSK 1072/17,
- wyrok NSA z 30.01.2019 r., sygn. I FSK 1673/16,
- wyrok NSA z 15.10.2020 r., sygn. I FSK 706/18,
- wyrok NSA z 28.04.2021 r., sygn. I FSK 883/18,
- wyrok NSA z 27.05.2021 r., sygn. I FSK 445/18,
- wyrok NSA z 15.06.2021 r., sygn. I FSK 1629/19,
- wyrok NSA z 21.06.2021 r., sygn. I FSK 1598/19,
- wyrok NSA z 22.06.2021 r., sygn. I FSK 813/20,
- wyrok NSA z 12.10.2021 r., sygn. I FSK 1247/18.

Przepisy:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931)

Art. 5 ust. 1 pkt 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...) podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Art. 29a ust. 1. Podstawą opodatkowania (...) jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Główne problemy:

1. Odpłatność (wynagrodzenie), rekompensata, dopłata lub dotacja w prawie cywilnym.
2. Pojęcie odpłatności (wynagrodzenia) w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług, warunkującej opodatkowanie tych czynności podatkiem VAT.
3. Wpływ na cenę dostarczanych towarów lub świadczonych usług otrzymanej dotacji, subwencji oraz innych dopłat, jako warunek ich opodatkowania w podatku VAT.
4. Odniesienie orzecznictwa TSUE do wybranego problemu opodatkowania rekompensaty przyznawanej na podstawie rozporządzenia nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczące usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

Oddział Mazowiecki