

- **Skutki VAT transakcji między małżonkami w ramach ich majątku wspólnego – dr Piotr Karwat, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie**

Wyrok WSA w Olsztynie z 5 maja 2022 r., I SA/OI 196/22

W ocenie Sądu w sytuacji, gdy między małżonkami istnieje ustawowa wspólność majątkowa, wszelkie transakcje, jakie zawierane są między małżonkami prowadzącymi odrębnie działalność gospodarczą, nie mogą mieć charakteru odpłatnego. Nie można ich również uznać jako nieodpłatne przeniesienie towaru, albowiem małżonkowie nie mogą wyodrębnić udziałów, którymi mogliby niezależnie rozporządzać.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W ocenie Sądu zarzut naruszenia przez organ art.7 ust. 1 i 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT oraz art. 2 ust. 1 a Dyrektywy 2006/112/WE poprzez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, w szczególności uznanie, że skarżąca przekazując towary do prowadzonego wspólnie z mężem gospodarstwa rolnego dokonała czynności podlegającej opodatkowaniu VAT - zasługuje na uwzględnienie.

(...) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega, co do zasady, odpłatna dostawa towarów. To odpłatność stanowi element konieczny dla powstania obowiązku w podatku od towarów i usług. Odpłatność oznacza wykonanie dostawy, czy świadczenia usług za wynagrodzeniem. Wyjaśniając znaczenie tego pojęcia, które nie jest definiowane ani na gruncie ustawy o VAT, ani Dyrektywy 112, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wielokrotnie podkreślał konieczność istnienia bezpośredniego związku pomiędzy otrzymaną zapłatą, a wykonanym świadczeniem w postaci dostawy towarów, czy też usługą (por. wyrok w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden). (...)

W przedmiotowej sprawie istota sporu dotyczy tego, czy transakcje dokonywane pomiędzy małżonkami posiadającymi małżeńską wspólność majątkową podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT czy też nie. Chodzi o małżonków prowadzących odrębne działalności gospodarcze opodatkowane podatkiem VAT. Przy czym, co istotne w niniejszej sprawie, pomiędzy skarżącą a jej mężem od 27 czerwca 1998 r. nieprzerwanie istnieje ustawowa wspólność małżeńska.

Zatem punktem wyjścia dla rozstrzygnięcia powstałej kwestii spornej jest ustalenie czy w przedmiotowej sprawie będzie miała miejsce nieodpłatna dostawa towarów. (...)

Podzielić należy stanowisko strony skarżącej, że jeśli między małżonkami istnieje wspólność ustawowa, to nie występuje wówczas przeniesienie wspólnego majątku z jednego na drugiego. Nie występują bowiem dwa odrębne podmioty, z których jeden nieodpłatnie przekazuje towary, a drugi je przyjmuje do samodzielnego nimi dysponowania. To, że każdy z małżonków jest samodzielnym podatnikiem VAT nie ma w takim przypadku znaczenia, każdy z nich może bowiem samodzielnie zarządzać majątkiem wspólnym. Każdy z małżonków posiada kontrolę ekonomiczną nad poszczególnymi składnikami majątku wspólnego i możliwość dysponowania nimi, każdy z nich ma prawo do rozporządzania nimi jak właściciel. Nie mogą oni z majątku wspólnego wyodrębnić udziałów, którymi każdy z nich mógłby samodzielnie i niezależnie od drugiego dysponować.

Zatem, wbrew twierdzeniom organu odwoławczego, autonomia prawa podatkowego nie stoi na przeszkodzie by uznać, że przesunięcie towarów z działalności gospodarczej jednego małżonka do działalności gospodarczej drugiego małżonka, gdy małżonków łączy wspólność majątkowa istniejąca na podstawie przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, nie stanowi odpłatnej

ani też nieodpłatnej dostawy towarów i nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Stanowisko to jest znajduje potwierdzenie w ugruntowanym już orzecznictwie sądów administracyjnych. (por. np. wyroki NSA z dnia 04.04.2018 r., sygn. akt I FSK 887/16; WSA w Gdańsku z dnia 11.12.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 939/18; WSA w Bydgoszczy z dnia 25.05.2021 r., sygn. akt I SA/Bd 171/21, CBOSA; zob. Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 22 lutego 2018 r. w sprawie C-665-16, pkt 87). (...)

Podkreślenia wymaga fakt, że żaden z przepisów ustawy o VAT nie zabrania małżonkom prowadzenia działalności gospodarczej. Każdy z małżonków może być odrębnym czynnym podatnikiem VAT. Nie ma przy tym przeszkód, aby pomiędzy małżonkami prowadzącymi odrębne działalności istniała ustawowa wspólność majątkowa. Jednak ustrój ustawowej wspólności majątkowej istniejący między małżonkami ma istotne znaczenie dla oceny czy transakcje mające miejsce między małżonkami prowadzącymi odrębnie działalność gospodarczą dokonywane w ramach tych działalności, traktowane są jako czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Sąd w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę podziela w pełni stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane w wyroku z 4 kwietnia 2018 r. w sprawie o sygn. akt I FSK 887/16. W przywołanym orzeczeniu NSA trafnie zwrócił uwagę, że w sytuacji gdy pomiędzy małżonkami istnieje ustawowa wspólność majątkowa, wszelkie transakcje, jakie zawierane są pomiędzy małżonkami prowadzącymi odrębnie działalność gospodarczą nie mogą mieć charakteru odpłatnego. W takim przypadku nie jest możliwe uregulowanie należności pomiędzy małżonkami. Jeden z małżonków nie może dokonać wypłaty wynagrodzenia drugiemu z małżonków środkami pieniężnymi objętymi wspólnością ustawową za składniki majątku wchodzące w skład wspólności ustawowej.

W świetle przedstawionej argumentacji, w ocenie Sądu, stanowisko organów podatkowych uznające, że nieodpłatne przekazanie środków trwałych tj. koparki, ciągnika rolniczego i przyczepy ciężarowej, zgodnie z protokołami z dnia 29.10.2018 r., zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest nieuprawnione. W przedmiotowej sprawie wyżej wymienione środki trwale zawsze pozostawały we współwłasności majątkowej małżeńskiej i stanowiły własność łączną obojga małżonków. Z akt sprawy wynika, że wyżej wymienione środki trwale nadal są wykorzystywane we wspólnym gospodarstwie rolnym małżonków. Podkreślić należy, że strona skarżąca w wyjaśnieniach do protokołu kontroli z dnia 24 czerwca 2021 r. jednoznacznie wskazała, że w niniejszej sprawie doszło do przesunięcia maszyn z działalności gospodarczej prowadzonej na własne nazwisko na gospodarstwo rolne prowadzone wraz z małżonkiem i od nabycia maszyn przysługiwało odliczenie VAT z którego skorzystano. Nigdy nie nastąpiło rzeczywiste przesunięcie na cele prywatne tylko do gospodarstwa gdyż sprzęt cały czas jest wykorzystywany w gospodarstwie. Przeznaczenie i charakter tego sprzętu uniemożliwia wykorzystywanie go przez skarżącą w celach osobistych (k, 66 i n. akt sprawy Tom I.)

W takiej sytuacji na gruncie ustawy o VAT nie mamy do czynienia z dwoma podmiotami (w relacjach między nimi), z których jeden dokonuje nieodpłatnego świadczenia, a drugi z tego nieodpłatnego świadczenia korzysta. Nie ma znaczenia fakt, że małżonkowie prowadzą oddzielne działalności gospodarcze i każdy jest podatnikiem VAT, bowiem każdy z małżonków może samodzielnie zarządzać majątkiem wspólnym. W ocenie Sądu w sytuacji, gdy między małżonkami istnieje ustawowa wspólność majątkowa, wszelkie transakcje, jakie zawierane są między małżonkami prowadzącymi odrębnie działalność gospodarczą, nie mogą mieć charakteru odpłatnego. Nie można ich również uznać jako nieodpłatne przeniesienie towaru,

albowiem małżonkowie nie mogą wyodrębnić udziałów, którymi mogliby niezależnie rozporządzać.

Orzeczenia powiązane

wyrok NSA z 4 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 887/16 (zgodny)

wyrok WSA w Gdańsku z 11 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 939/18 (zgodny)

wyrok WSA w Bydgoszczy z 25 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Bd 171/21 (zgodny)

wyrok TSUE z 24 marca 2022 r. w sprawie W.G., C-697/20 (dot. dopuszczalności odrębnego statusu małżonków jako podatników VAT)

wyrok WSA w Rzeszowie z 6 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Rz 248/19 (na okoliczność problemów z odliczeniem VAT naliczonego „w rodzinie”)

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. 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 (...)

2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa (...) jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Art. 15 ust. 1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Art. 86 ust. 1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (...).

Główne problemy

1. Czy transakcje między małżonkami w ustroju wspólności majątkowej mogą mieć charakter odpłatny?
2. Czy transakcje takie mają charakter nieodpłatny?
3. Czy w ogóle są to transakcje?
4. Kto ma władztwo ekonomiczne nad poszczególnymi składnikami majątku wspólnego?
5. Który z małżonków ma prawo do odliczenia VAT naliczonego?
6. Prawo rodzinne a neutralność VAT
7. Prawo rodzinne a pewność podatku.