

IV TORUŃSKI
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO
dnia 1-2 marca 2019 r.
Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu,
ul. Bojarskiego 3
Toruń



Referenci –edycja 2019 r.:

sędzia NSA Jan Rudowski (Wiceprezes NSA - prezes Izby Finansowej NSA), **Adam Bącal** (sędzia NSA), **Bogusław Dauter** (sędzia NSA), **prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.** (Uniwersytet Jagielloński; Uniwersytet Mikołaja Kopernika), **dr Krzysztof Winiarski** (sędzia NSA), **prof. dr hab. Marek Kalinowski** (Uniwersytet Mikołaja Kopernika), **prof. UMK dr hab. Agnieszka Olesińska** (Uniwersytet Mikołaja Kopernika), **Paweł Banasik** (Deloitte), **Radosław Baraniewicz** (PwC), **dr Adam Bartosiewicz** (EOL), **dr Michał Bernat** (Dentons), **prof. UW r Paweł Borszowski** (Uniwersytet Wrocławski), **Jarosław Dziewa** (Dziewa&Rutyna), **Gerard Dźwigala** (Dźwigala i Ratajczak), **Marek Gizicki** (Deloitte), **Michał Goj** (EY), **Beata Karbownik** (MF), **Andrzej Ladziński** (GWW), **prof. UMK dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki** (Uniwersytet Mikołaja Kopernika), **dr Paweł Majka** (Uniwersytet Rzeszowski), **Mariusz Marecki** (PwC), **Lesław Mazur** (Thedy&Partners), **Tomasz Michalik** (MDDP), **Mirosław Michna** (KPMG), **prof. UMK dr hab. Wojciech Morawski** (Uniwersytet Mikołaja Kopernika), **Krzysztof Musiał** (Musiał i Partnerzy), **dr Roman Namysłowski** (Crido), **Michał Potyrała** (PwC), **Dr Ewa Prejs** (UMK), **dr Jowita Pustuł** (Uniwersytet Jagielloński), **Izabela Rymanowska** (EY), **Alicja Sarna** (MDDP), **Tomasz Siennicki** (KN DP), **Agnieszka Tałasiewicz** (EY), **dr Joanna Zawiejska-Rataj** (Deloitte), **Maciej Żukowski** (MF).



Konferencja nie jest finansowana przez żadną z powyższych firm prawniczych.
Organizatorzy dziękują za wsparcie wydawnictwu Wolters Kluwer i redakcji Przeglądu Podatkowego oraz wydawnictwu Taxpress.



Ośrodek Studiów Fiskalnych jest jednostką badawczą Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Przewodniczącym Komitetu Ekspertów OSF jest **prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.**, kierownikiem OSF: **dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK.**

Więcej informacji o działalności Ośrodka Studiów Fiskalnych:

<https://www.law.umk.pl/osf/>

Szanowni Goście Ośrodka Studiów Fiskalnych

Prezentujemy materiał przygotowany na czwartą już konferencję z cyklu Przegląd Orzecznictwa Podatkowego.

Gdy ponad 3 lata temu przystępowałem do organizacji pierwszej konferencji, która obejmowałaby analizę wyroków sądów i trybunałów w sprawach podatkowych, traktowałem ją w założeniu jako wydarzenie dość niszowe, małe spotkanie dyskusyjne dotyczące wyroków sądów w sprawach podatkowych. Życie zweryfikowało prawdziwość moich przewidywań. To już przeszłość, trudno jako niszowe traktować wydarzenia, w którym uczestniczy znacznie ponad 100 osób (przed rokiem było na około 140 osób, obecnie, gdy przygotowujemy ten materiał, jest nas ponad 130 osób). Wskazuje to w dość oczywisty sposób, że istnieje zapotrzebowanie na wnikliwą dyskusję o orzecznictwie. Podjąłem więc wraz z prof. UMK dr hab. Jackiem Wantoch-Rekowskim inicjatywę zorganizowania w podobnej formule konferencji dotyczącej zagadnień różnorodnych składek, podatków etc., dotyczących świadczeń pracowniczych (SKŁADKI, PODATKI I INNE OBCIĄŻENIA ŚWIADCZEŃ PRACOWNICZYCH - 3 czerwca 2019 r. – więcej informacji w materiałach konferencyjnych). Zapraszamy też na kolejną edycję konferencji VAT – AKTUALNE PROBLEMY (27-28 września 2019), za którą odpowiada prof. UMK dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki. W planach mam też, wspólnie z kolegami cywilistami, organizację konferencji, której przedmiotem byłaby problematyka relacji między prawem cywilnym i podatkowym, oczywiście na podstawie konkretnych wyroków.

W tym roku nowością są śniadania podatkowe. Jest to nasza reakcja na wzrost frekwencji – chcemy, żeby nadal była to konferencja, na której dyskutuje się o podatkach, a nie tylko wysłuchuje referatów. Śniadania mają nam to umożliwić.

Uznaliśmy za celowe szersze spojrzenie także na wyroki nieprawomocne. W dobie dynamicznych zmian prawa podatkowego, stanowią one istotną pomoc dla podatników. Naszym zdaniem, warto dyskutować o problemach związanych z wykładnią przepisów prawa podatkowego zanim ukształtuje się tzw. utrwalona linia orzecznicza. Zaczynamy poruszać także pytania prawne do TK.

Dokonując wyboru wyroków, polegaliśmy na propozycjach referentów. Uznaliśmy, że warte szczegółowej analizy są wyroki, które mają jedną z poniższych cech: kontrowersyjność, reprezentatywność dla pewnej linii orzeczniczej (czasami dyskusyjnej) bądź też precedensowy charakter.

Wieczorem w piątek 1 marca 2019 r. zapraszam na kolację do wnętrz Dworu Artusa. Przed kolacją – jak przed rokiem – niespodzianka turystyczna, ale skoro ma to być niespodzianka, to niech taką na razie pozostanie. Zależy ona zresztą od pogody, a ta jest zawsze niepewna.

Liczę, że podczas naszej konferencji nie będzie podziału na tzw. referentów i tzw. uczestników biernych, ale wszyscy weźmiemy udział w dyskusjach na temat prezentowanych wyroków.

prof. UMK dr hab. Wojciech Morawski
Kierownik naukowy konferencji
Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK

Ośrodek Studiów Fiskalnych jest jednostką badawczą Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Przewodniczącym Komitetu Ekspertów OSF jest prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c., kierownikiem OSF: prof. UMK dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki,

Spis treści

- program konferencji..... **s. 6**
- **sesja I**..... **s. 9**
- nadużycie prawa procesowego przez stronę (wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I FSK 1701/16) – Tomasz Siennicki (KNDP) **s. 10**
- uszczerbek majątkowy podatnika jako warunek zwrotu nadpłaty (wyrok NSA z dnia 13 września 2018, I GSK 588/15) – Marek Gizicki (Deloitte)..... **s. 14**
- odpowiedzialność za skomplikowane i niejednoznaczne przepisy prawne (wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., II FSK 2714/17) – Gerard Dźwigała (Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy)..... **s. 17**
- granice cierpliwości sądów wobec niskiej jakości polskiego prawa podatkowego - elektrownie wiatrowe w podatku od nieruchomości (wyrok i postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17) - dr hab. W. Morawski, prof. UMK..... **s. 20**
- przesłanki odpowiedzialności członka zarządu spółki jako osoby trzeciej (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 500/18) – Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)..... **s. 24**
- warunki wykorzystania podsłuchów rozmów przez organy podatkowe (postanowienie NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., I FSK 1860/17) – dr Joanna Zawiejska-Rataj (Deloitte) **s. 27**
- **sesja II** **s. 30**
- opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanej elektrowni fotowoltaicznej (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., II FSK 1275/18) – sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski..... **s. 31**
- podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości a podmiot dokonujący amortyzacji (wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3554/17) - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski..... **s. 36**
- podatek od czynności cywilnoprawnych a goodwill (wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., II FSK 3253/16) – Mirosław Michna (KPMG)..... **s. 42**
- budowle będące w posiadaniu spółki not for profit w podatku od nieruchomości (wyrok NSA z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 3239/15) - dr Adam Bartosiewicz (EOL) **s. 46**
- podmiotowość prawna wspólnot gruntowych (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 marca 2018 r., I SA/Rz 79/18) – dr Paweł Majka (UR) **s. 49**
- **sesja III**..... **s. 52**
- aspekty proceduralne wydawania interpretacji indywidualnej w kontekście GAAR (wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., II FSK 290/18) – dr Joanna Zawiejska-Rataj (Deloitte)..... **s. 53**
- art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako quasi klauzula antyabuzyjna? (wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., II FSK 2735/16) – Marek Gizicki (Deloitte) **s. 57**
- działania przynoszące straty a koszt uzyskania przychodu (wyrok WSA w Gliwicach z 5 września 2018 r., I SA/Gl 706/18; wyrok nieprawomocny) – Izabela Rymanowska (EY)..... **s. 61**
- problemy proceduralne stosowania STIR (wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r., III SA/Wa 2057/18) – dr Paweł Majka (UR)..... **s. 64**
- ograniczenia dotyczące finansowania dłużnego (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 833/18) - dr Michał Bernat (Dentons) **s. 66**
- umowy pośrednictwa a art. 15e ust. 1 pkt 1.u.p.d.o.p. (wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 listopada 2018 r., I SA/Kr 1006/18; wyrok nieprawomocny) – dr Jowita Pustuł (UJ)..... **s. 71**
- usługi świadczone na rzecz transparentnych podatkowo podmiotów powiązanych a art. 15e (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 października 2018 r. I SA/Wr 761/18, wyrok nieprawomocny) – Lesław Mazur (Thedy&Partners) **s. 73**
- **sesja V**..... **s. 77**
- częściowy zwrot wkładu do spółki niebędącej osobą prawną (wyrok NSA z dnia 20 września 2018 r., II FSK 2396/16) – dr hab. Paweł Borszowski prof. UW..... **s. 78**
- zamiana bitcoina na inną kryptowalutę a powstanie przychodu (wyroki WSA w Olsztynie z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Ol 201/18; wyrok nieprawomocny) – Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC) **s. 80**
- udostępnianie pracownikom noclegów a przychód z nieodpłatnych świadczeń (wyrok NSA z dnia 29 listopada 2018 r., II FSK 799/18) – Lesław Mazur (Thedy&Partners)..... **s. 84**
- zgodność z Konstytucją RP opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych nieodpłatnie (sprawa P 1/19, pytanie prawne SR Lublin Zachód) – Gerard Dźwigała (Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy)..... **s. 89**

- podatek dochodowy a odziedziczone udziały w spółce osobowej umorzone automatycznie (wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2018 r., II FSK 2149/16) – Tomasz Siennicki (KNDP) **s. 91**
- **sesja VI**..... **s. 95**
- odstępné jako koszt uzyskania przychodu (wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., II FSK 2840/16) – sędzia NSA Bogusław Dauter **s. 96**
- zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty wierzytelności własnej (wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2018 r., III SA/Wa 1897/17) – Radosław Baraniewicz (PwC).... **s. 99**
- wydatki poniesione w związku z budowaniem społecznej odpowiedzialności a wydatki reprezentacyjne (wyrok NSA z dnia 26 września 2018 r., II FSK 2500/16) - Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC)**s. 101**
- wydatki gastronomiczne a koszty reprezentacji (wyrok WSA w Rzeszowie z 23 października 2018 r., I SA/Rz 741/18; wyrok nieprawomocny) – dr Paweł Majka (UR)..... **s. 104**
- **sesja VII**.....**s. 106**
- znaczenie terminu paliwo silnikowe na gruncie art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług (wyrok NSA z dnia 15 listopada 2018 r., I FSK 357/18) – prof. dr hab. Marek Kalinowski (UMK) **s. 107**
- przedawnienie a prawo do odliczenia w VAT (wyrok TSUE z dnia 21 marca 2018 r. w sprawie Volkswagen AG, C-533/16) - dr Roman Namysłowski (CRIDO)..... **s. 109**
- budynek wykorzystywany dla celów statutowych gminy i działalności gospodarczej (wyrok TSUE z 25 lipca 2018 r. w sprawie Gminy Ryjewo, C-140/17 – dr Roman Namysłowski (CRIDO)**s. 112**
- prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego w wypadku samochodów parkowanych w miejscu zamieszkania pracowników (wyrok NSA z dnia 4 września 2018 r., I FSK 1636/16) – dr Adam Bartosiewicz (EOL) **s. 114**
- sprzedaż budynku z infrastrukturą (wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., I FSK 1633/16) – Tomasz Siennicki (KNDP) **s. 117**
- stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2018 roku, III SA/Gl 800/18 – dr Michał Bernat (Dentons)..... **s. 121**
- **sesja VIII**..... **s. 126**
- granice stosowania art.108, ust.1 u.p.t.u. (wyrok NSA z dnia 10 października 2018r., I FSK 843/18) – Jarosław Dziewa (Dziewa&Rutyna)..... **s. 127**
- nadużycie prawa po wyroku TS UE w sprawie Welmory (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 października 2018 r., I SA/Gd 820/18; wyrok nieprawomocny) – Izabela Rymanowska (EY)**s. 133**
- centralizacja w VAT – warunek odliczenia podatku naliczonego przez JST? (wyrok w składzie 7 sędziów NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 1237/17) – Radosław Baraniewicz (PwC) **s. 135**
- skutki dostawy dla nieznanego podmiotu (pytanie prejudycjalne do TS UE, postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., I FSK 126/18) - dr Roman Namysłowski (CRIDO)..... **s. 139**
- stopień precyzyjności faktury (postanowienie TS UE z dnia 13 grudnia 2018 r., w sprawie C-491/18 Mennica Wrocławska p. Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu)– Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy) **s. 142**
- pozbawienie podatnika uczestniczącego w oszustwie podatkowym prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji w której wywiązuje się on z ciężących na nim obowiązków zapłaty VAT (Wyrok ETPCz z 14 czerwca 2018 r. w sprawie Euromak Metal Doo przeciwko Republice Macedonii, sygn. akt 68039/14) – dr Ewa Prejs (UMK)..... **s. 145**
- Goście Ośrodka Studiów Fiskalnych..... **s. 147**
- Katedra Prawa Finansów Publicznych UMK..... **s. 158**
- Kolejne konferencje Ośrodka Studiów Fiskalnych**s. 162**
- Dwumiesięcznik Przegląd Orzecznictwa Podatkowego**s. 165**
- Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych**s. 167**
- Publikacje Ośrodka Studiów fiskalnych..... **s. 168**

Program konferencji:

piątek 1 marca 2019 r.

9:45-10.15 Rejestracja uczestników/kawa na powitanie

10.15-10.30 Rozpoczęcie, Dziekan WPIA prof. dr hab. Zbigniew Witkowski; Kierownik Zespołu Ekspertów OSF prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.; Prezes IF NSA Sędzia Jan Rudowski

10:30 – 13.00 sesja I; prowadzenie: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.

Podstawowe problemy prawa podatkowego

wystąpienie otwierające: Prezes IF NSA sędzia NSA Jan Rudowski – Zasada "in dubio pro tributario" w orzeczeniach sądów administracyjnych - doświadczenia w stosowaniu

- **nadużycie prawa procesowego przez stronę** (wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I FSK 1701/16) – Tomasz Siennicki (KNDP)
- **uszczerbek majątkowy podatnika jako warunek zwrotu nadpłaty** (wyrok NSA z dnia z 13 września 2018, I GSK 588/15) – Marek Gizicki (Deloitte)
- **odpowiedzialność za skomplikowane i niejednoznaczne przepisy prawne** (wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., II FSK 2714/17) – Gerard Dźwigała (Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy)
- **granice cierpliwości sądów wobec niskiej jakości polskiego prawa podatkowego - elektrownie wiatrowe w podatku od nieruchomości** (wyrok i postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17) - dr hab. W. Morawski, prof. UMK
- **przesłanki odpowiedzialności członka zarządu spółki jako osoby trzeciej** (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 500/18) – Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)
- **warunki wykorzystania podsłuchów rozmów przez organy podatkowe** (postanowienie NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., I FSK 1860/17) – dr Joanna Zawiejska-Rataj (Deloitte)

Dyskusja

Lunch 13.00-14.00

14.00 – 15.30 sesja II; prowadzenie: dr hab. Paweł Borszowski, prof. UW

Duże problemy małych podatków (zanim zajmiemy się dużymi problemami dużych podatków)

- **opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanej elektrowni fotowoltaicznej** (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., II FSK 1275/18) – sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski
- **podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości a podmiot dokonujący amortyzacji** (wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3554/17) - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski
- **podatek od czynności cywilnoprawnych a goodwill** (wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., II FSK 3253/16) – Mirosław Michna (KPMG)
- **budowle będące w posiadaniu spółki not for profit w podatku od nieruchomości** (wyrok NSA z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 3239/15) - dr Adam Bartosiewicz (EOL)
- **podmiotowość prawna wspólnot gruntowych** (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 marca 2018 r., I SA/Rz 79/18) – dr Paweł Majka (UR)

Dyskusja

15.30-15.45 Przerwa na kawę

15.45 – ... sesja III; prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

Nadużycia czy „nienadużycia”?/ „Żeby było lepiej...” – zmiany przed sądami administracyjnymi

- **aspekty proceduralne wydawania interpretacji indywidualnej w kontekście GAAR** (wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., II FSK 290/18) – dr Joanna Zawiejska-Rataj (Deloitte)
- **art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako quasi klauzula antyabuzyjna?** (wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., II FSK 2735/16) – Marek Gizicki (Deloitte)
- **działania przynoszące straty a koszt uzyskania przychodu** (wyrok WSA w Gliwicach z 5 września 2018 r., I SA/Gl 706/18; wyrok nieprawomocny) – Izabela Rymanowska (EY)
- **problemy proceduralne stosowania STIR** (wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r., III SA/Wa 2057/18) – dr Paweł Majka (UR)
- **ograniczenia dotyczące finansowania dłużnego** (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 833/18) - dr Michał Bernat (Dentons)
- **umowy pośrednictwa a art. 15e ust. 1 pkt 1.u.p.d.o.p.** (wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 listopada 2018 r., I SA/Kr 1006/18; wyrok nieprawomocny) – dr Jowita Pustuł (UJ)

- **usługi świadczone na rzecz transparentnych podatkowo podmiotów powiązanych a art. 15e** (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 października 2018 r. I SA/Wr 761/18, wyrok nieprawomocny) – Lesław Mazur (Thedy&Partners) ...etc.

Dyskusja:

Czy warto coś zmienić w zmianach? – wprowadzenie do dyskusji: Beata Karbownik (Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych MF)

20:30 uroczysta kolacja – Dwór Artusa Rynek Staromiejski 6

W czasie kolacji:

- wręczenie nagród w konkursie na najlepszą pracę magisterską z zakresu problematyki podatkowej - Tax Everest

organizatorzy: MDDP oraz OSF UMK - <http://www.taxeverest.pl/>

- koncert „podatkowy”

sobota 2 marca 2019 r.

08:00-9.15 śniadanie podatkowe w restauracjach na Starym Mieście

więcej informacji patrz: <https://www.law.umk.pl/osf/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/2019-2/> (plik: sniadania_hotele)

A. **„Prawem i lewem” – przedawnienie zobowiązania podatkowego a postępowanie karne skarbowe i inne dziwne przypadki** – Hotel 1231, moderatorzy: A. Ladziński (GWW) i A. Sarna (MDDP);

B. **Skrzypek na dachu a budynku nie ma – wielkie problemy małego podatku od nieruchomości i małe problemy z nieruchomościami dużego podatku dochodowego;** Hotel Petite Fleur; moderatorzy: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK i Paweł Banasik (Deloitte);

C. **In dubio pro tributario (art. 2a o.p.) – czy było warto?** Hotel Spichrz, moderatorzy: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński (UMK, UJ) i Agnieszka Tałasiewicz (EY);

D. **W poszukiwaniu Świętego Graala pogromcy unikania opodatkowania - ceny transferowe, GAAR, 199a o.p., 15 u.p.d.o.p. etc.;** Hotel Gotyk, moderatorzy: dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki prof. UMK i Michał Goj (EY);

E. **„Gdzie drwa robia, tam wióry leca” – o karuzelach VAT dla niewinnych,** Hotel Nicolaus; moderatorzy: sędzia NSA Adam Bącał i Tomasz Michalik (MDDP);

10.00 - przyjazd na Wydział Prawa i Administracji (transport zapewniają organizatorzy)

10.15-11.30 sesja V; prowadzenie: dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK

Podatki dochodowe - przychody, zwolnienia, wyłączenia...

- **częściowy zwrot wkładu do spółki niebędącej osobą prawną** (wyrok NSA z dnia 20 września 2018 r., II FSK 2396/16) – dr hab. Paweł Borszowski prof. UW
- **zamiana bitcoina na inną kryptowalutę a powstanie przychodu** (wyroki WSA w Olsztynie z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Ol 201/18; wyrok nieprawomocny) – Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC)
- **udostępnianie pracownikom noclegów a przychód z nieodpłatnych świadczeń** (wyrok NSA z dnia 29 listopada 2018 r., II FSK 799/18) – Lesław Mazur (Thedy&Partners)
- **Podatki dochodowe a podatek od spadków i darowizn**
- **zgodność z Konstytucją RP opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych nieodpłatnie** (sprawa P 1/19, pytanie prawne SR Lublin Zachód) – Gerard Dźwigała (Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy)
- **podatek dochodowy a odziedziczone udziały w spółce osobowej umorzone automatycznie** (wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2018 r., II FSK 2149/16) – Tomasz Siennicki (KNDP)

Dyskusja

11.30-11.45 Przerwa na kawę

11.45-13.00 sesja VI; prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych

- **odstępne jako koszt uzyskania przychodu** (wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., II FSK 2840/16) – sędzia NSA Bogusław Dauter
- **zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty wierzytelności własnej** (wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2018 r., III SA/Wa 1897/17) – Radosław Baraniewicz (PwC)

Koszty reprezentacji

- **wydatki poniesione w związku z budowaniem społecznej odpowiedzialności a wydatki reprezentacyjne** (wyrok NSA z dnia 26 września 2018 r., II FSK 2500/16) - Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC)
- **wydatki gastronomiczne a koszty reprezentacji** (wyrok WSA w Rzeszowie z 23 października 2018 r., I SA/Rz 741/18; wyrok nieprawomocny) – dr Paweł Majka (UR)

„Podatki dochodowe – o czym będziemy dyskutować za kilka lat?” - Maciej Żukowski (Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych MF)

Dyskusja

Lunch 13.00-14.00

14.00-16.00 sesja VII; prowadzenie: dr. hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki prof. UMK

Kraina VAT – problemy ogólne

- **znaczenie terminu paliwo silnikowe na gruncie art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług** (wyrok NSA z dnia 15 listopada 2018 r., I FSK 357/18) – prof. dr hab. Marek Kalinowski (UMK)
- **przedawnienie a prawo do odliczenia w VAT** (wyrok TSUE z dnia 21 marca 2018 r. w sprawie Volkswagen AG, C-533/16) - dr Roman Namysłowski (CRIDO)
- **budynek wykorzystywany dla celów statutowych gminy i działalności gospodarczej** (wyrok TSUE z 25 lipca 2018 r. w sprawie Gminy Ryjewo, C-140/17 – dr Roman Namysłowski (CRIDO)
- **prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego w wypadku samochodów parkowanych w miejscu zamieszkania pracowników** (wyrok NSA z dnia 4 września 2018 r., I FSK 1636/16) – dr Adam Bartosiewicz (EOL)
- **sprzedaż budynku z infrastrukturą** (wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., I FSK 1633/16) – Tomasz Siennicki (KNDP)
- **stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej** (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2018 roku, III SA/GI 800/18 – dr Michał Bernat (Dentons)

Dyskusja

16.00-16.15 przerwa na kawę

16.15-18.00 sesja VIII; prowadzenie: sędzia NSA Adam Bącal

Kraina VAT - Oszustwa, nadużycia, błędy oraz ich przypadkowe/nieprzypadkowe ofiary...

- **granice stosowania art.108, ust.1 u.p.t.u.** (wyrok NSA z dnia 10 października 2018r., I FSK 843/18) – Jarosław Dziewa (Dziewa&Rutyna)
- **nadużycie prawa po wyroku TS UE w sprawie Welmory** (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 października 2018 r., I SA/Gd 820/18; wyrok nieprawomocny) – Izabela Rymanowska (EY)
- **centralizacja w VAT – warunek odliczenia podatku naliczonego przez JST?** (wyrok w składzie 7 sędziów NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 1237/17) – Radosław Baraniewicz (PwC)
- **skutki dostawy dla nieznanego podmiotu** (pytanie prejudycjalne do TS UE, postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., I FSK 126/18) - dr Roman Namysłowski (CRIDO)
- **stopień precyzyjności faktury** (postanowienie TS UE z dnia 13 grudnia 2018 r., w sprawie C-491/18 Mennica Wroclawska p. Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu)– Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)
- **pozbawienie podatnika uczestniczącego w oszustwie podatkowym prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji w której wywiązuje się on z ciężących na nim obowiązków zapłaty VAT** (Wyrok ETPCz z 14 czerwca 2018 r. w sprawie Euromak Metal Doo przeciwko Republice Macedonii, sygn. akt 68039/14) – dr Ewa Prejs (UMK)

Dyskusja

18.00-...

Podsumowanie i zakończenie konferencji

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h. c.

10:30 – 13.00 sesja I; prowadzenie: prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.

Podstawowe problemy prawa podatkowego

wystąpienie otwierające: Prezes IF NSA sędzia NSA Jan Rudowski – Zasada "in dubio pro tributario" w orzeczeniach sądów administracyjnych - doświadczenia w stosowaniu

- **nadużycie prawa procesowego przez stronę** (wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I FSK 1701/16) – Tomasz Siennicki (KNDP)
- **uszczerbek majątkowy podatnika jako warunek zwrotu nadpłaty** (wyrok NSA z dnia z 13 września 2018, I GSK 588/15) – Marek Gizicki (Deloitte)
- **odpowiedzialność za skomplikowane i niejednoznaczne przepisy prawne** (wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., II FSK 2714/17) – Gerard Dźwigała (Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy)
- **granice cierpliwości sądów wobec niskiej jakości polskiego prawa podatkowego - elektrownie wiatrowe w podatku od nieruchomości** (wyrok i postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17) - dr hab. W. Morawski, prof. UMK
- **przesłanki odpowiedzialności członka zarządu spółki jako osoby trzeciej** (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 500/18) – Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)
- **warunki wykorzystania podsłuchów rozmów przez organy podatkowe** (postanowienie NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., I FSK 1860/17) – dr Joanna Zawiejska-Rataj (Deloitte)

Dyskusja

- **nadużycie prawa procesowego przez stronę postępowania – Tomasz Siennicki, doradca podatkowy, KNDP Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.**

Wyrok NSA z dnia 10 października, sygn. akt I FSK 1701/16

Jakkolwiek zatem trafny jest pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 255/17 w składzie siedmiu sędziów NSA, zgodnie z którym termin do zwrotu różnicy podatku został przedłużony, jeżeli przed jego upływem podatnikowi doręczono postanowienie naczelnika urzędu skarbowego o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, to w niniejszej sprawie nie można było abstrahować od szczególnych okoliczności faktycznych tj. działań stanowiących przykłady nadużycia prawa w złej wierze przez skarżącą spółkę, które uniemożliwiły doręczenie spółce postanowienia organu przed upływem terminu do zwrotu różnicy podatku. W realiach tej konkretnej sprawy, z uwagi na nadużycie uprawnień procesowych przez skarżącą, konieczne stało się - motywowane szczególnymi okolicznościami faktycznymi - odstąpienie od poglądu wyrażonego w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 255/17 i uznanie, że termin do zwrotu różnicy podatku VAT został przedłużony albowiem przed jego upływem naczelnik urzędu skarbowego wydał postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, a doręczenie tego postanowienia przed upływem terminu stało się niemożliwe wskutek działań spółki stanowiących przykłady nadużycia praw procesowych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

Spór między stronami sprowadza się do rozbieżnych koncepcji co do momentu (daty) skutecznego wprowadzenia do obrotu postanowienia organu przedłużającego zwrot podatku, tj. czy datą taką jest data wydania postanowienia przedłużającego termin, czy też data doręczenia postanowienia skarżącemu. Zdaniem spółki brak skutecznego doręczenia postanowienia z dnia 29 stycznia 2015 r. przed wyekspirowaniem terminu do dokonania zwrotu, a więc przed dniem 30 stycznia 2015 r. oznacza, że nie istnieje ono w obrocie prawnym i tym samym organ utracił możliwość przedłużenia terminu zwrotu VAT. Natomiast w ocenie organu odwoławczego chwilą przedłużenia terminu zwrotu podatku jest data wydania aktu administracyjnego (postanowienia) przedłużającego termin, a nie data jego doręczenia.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że jakkolwiek zauważa rozbieżność orzecniczą sądów administracyjnych w przedmiotowej kwestii, to jednak stoi na stanowisku, iż chwilą przedłużenia terminu zwrotu podatku jest data wydania aktu administracyjnego przedłużającego termin, a nie data jego doręczenia. Powołał przy tym sygn. wyroków m.in. NSA z dnia 17 stycznia 2003 r., sygn. akt III SA 457/01, WSA we Wrocławiu z dnia 18 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 30/10, z dnia 21 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 355/13. Biorąc pod uwagę literalne znaczenie określenia "wydanie decyzji", wynikające w szczególności z przepisów procesowych (art. 210 § 1 pkt 2 i art. 212 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dalej: o.p.) sąd uznał, że pojęcie to odnosi się do sporządzenia aktu zawierającego te elementy, o których mowa w art. 210 o.p. Wyrazem sporządzenia decyzji jest m.in. jej podpisanie przez osobę upoważnioną i opatrzenie datą wydania (art. 210 § 1 pkt 2 i pkt 8 o.p.). Potwierdza to brzmienie art. 212 o.p., z którego wynika jednoznacznie odmiennosc instytucji wydania i doręczenia decyzji, a także sekwencja tych czynności. Sąd zaznaczył, że z uwagi na treść art. 219 o.p., rozważania dotyczące wydania i doręczenia decyzji odnoszą się również do wydania i doręczenia postanowienia.

W ocenie sądu pierwszej instancji, przedstawiona wykładnia pojęcia "wydania" aktu ma również zastosowanie do instytucji zwrotu podatku VAT w rozumieniu przepisu art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm., dalej: u.p.t.u.) i pozostaje nie tylko w zgodzie z jego brzmieniem, ale także intencją tejże regulacji. Skoro bowiem ustawodawca zastrzegł określony termin na załatwienie sprawy, to jest oczywistym, że termin ten nie powinien być "modyfikowany" (tj. "skracany") poprzez czynności doręczenia pisma, co może w skrajnych przypadkach, jak choćby w przypadku tzw. doręczenia zastępczego, trwać nawet i ponad trzy tygodnie. Dlatego też, w tej sytuacji, to data wysłania przesyłki do strony jest tym momentem, który przesądzi o zachowaniu terminu załatwienia sprawy. Sąd dodał, że ponieważ data ta jest z reguły ujawniana w aktach sprawy (tzw. metryce akt) lub możliwa do zweryfikowania na podstawie innych dokumentów, wyklucza to ewentualne nadużycia po stronie organu podatkowego. Nadto eliminuje sytuacje, w

których podatnik uchylając się od odbioru przesyłki mógłby wpływać na bieg terminu załatwienia sprawy, co - zdaniem sądu pierwszej instancji - miało miejsce w rozpoznawanej sprawie.

(...)

Sąd pierwszej instancji nie podzielił odmiennego poglądu, uznającego za chwilę przedłużenia terminu, o którym mowa w art. 87 ust. 2 u.p.t.u., datę skutecznego wprowadzenia do obrotu postanowienia przedłużającego zwrot, który wynika z wyroku NSA z dnia 3 lipca 2015 r., I FSK 441/15, na który to pogląd powoływała się w skardze spółka. Jak podnosił sąd pierwszej instancji, nie można zgodzić się z końcowymi wywodami uzasadnienia ww. wyroku NSA, a mianowicie, że "chwilą przedłużenia terminu zwrotu VAT jest data skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia w tym przedmiocie – jego doręczenia, tak aby przedmiotowe postanowienie było wiążące zarówno dla organu podatkowego, jak i jego adresata (...)". Przyjęcie takiej konstrukcji momentu przedłużenia terminu zwrotu VAT nie tylko "wypaczy" sens omawianej regulacji, ale spowoduje także rażące naruszenie prawa organu podatkowego do ustawowego terminu załatwienia sprawy (w praktyce – poprzez jego skrócenie), który to termin będzie uzależniony od czynności doręczenia postanowienia o przedłużeniu zwrotu podatku VAT.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

(...) Sąd pierwszej instancji na podstawie analizy akt administracyjnych ustalił stan faktyczny, zgodnie z którym w dniu 30 stycznia 2015 r. (tj. w 60-tym dniu ustawowego terminu zwrotu) podjęto próbę doręczenia postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 29 stycznia 2015 r., co było uzgodnione z prezesem spółki. Z uwagi jednak na fakt, iż próba doręczenia nie doszła do skutku (pomimo dokonanych uzgodnień prezes spółki nie stawiała się w siedzibie organu pierwszej instancji, jak też nie zapewniła w miejscu siedziby obecności osoby upoważnionej do odbioru korespondencji), powyższe postanowienie organu podatkowego zostało nadane w placówce pocztowej w dniu 30 stycznia 2015 r.

(...) z notatki urzędowej sporządzonej przez inspektora P. L. w dniu 2 lutego 2015 r. (k. 5 akt administracyjnych) wynika, że ten pracownik organu w trakcie rozmowy telefonicznej z prezes zarządu spółki w dniu 30 stycznia 2015 r. około godziny 10:30 poinformował ją o konieczności odbioru postanowienia o przedłużeniu terminu do dokonania zwrotu podatku. Pracownik organu poinformował prezes zarządu Spółki o przyczynach wydania tego postanowienia, jak również o konieczności dostarczenia do organu m. in. operatu szacunkowego oraz dokumentów potwierdzających nabycie i zbycie nieruchomości. W rozmowie telefonicznej prezes zarządu spółki podała, że stawi się tego samego dnia w siedzibie organu około godziny 13:30 z powyższymi dokumentami oraz odbierze postanowienie o przedłużeniu terminu. Jak dalej podaje w notatce urzędowej pracownik organu, wobec niepojawienia się prezes zarządu spółki w siedzibie organu do godziny 14, podjął próbę osobistego doręczenia postanowienia w siedzibie spółki. Został tam sekretarkę, która po uprzednim skontaktowaniu się telefonicznie z prezes zarządu spółki poinformowała, że nie jest osobą upoważnioną do odbioru korespondencji. Następnie pracownik organu nadał tego samego dnia przedmiotowe postanowienie w placówce Poczty Polskiej, o czym prezes zarządu spółki została poinformowana w trakcie rozmowy z sekretarką.

(...) W ocenie NSA w świetle przedstawionych okoliczności można uznać, że działania podejmowane w tej sprawie przez prezes zarządu spółki były działaniami podejmowanymi w złej wierze i stanowiły nadużycie prawa. Zasada demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) oraz zasada zaufania (art. 121 § 1 o.p.), jakkolwiek adresowane są przede wszystkim do organów władz publicznych, to jednak wymagają od adresatów decyzji administracyjnych (postanowień) wykazania minimum lojalności w toku postępowania administracyjnego, przejawiającego się w podejmowaniu elementarnych działań mających na celu współpracę z organem w wykonywaniu jego ustawowych kompetencji, zaniechaniu działań uniemożliwiających organom prowadzenie postępowania (np. w drodze dokonywania doręczeń) oraz niewprowadzaniu organów w błąd. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, aktywny udział w postępowaniu jest co do zasady uprawnieniem, a nie obowiązkiem strony. Zaniechanie współdziałania z organem przy wyjaśnianiu sprawy może w pewnych sytuacjach rodzić zarzut nadużycia prawa (J. Parchomiuk, *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*, Warszawa 2018, s. 576).

W tym kontekście NSA w niniejszym składzie zwraca uwagę, że działania i zaniechania stron postępowania nakierowane na celową odmowę odbioru kierowanej do nich korespondencji stanowią przykład nadużycia uprawnień procesowych i w demokratycznym państwie prawnym nie zasługują na ochronę. Nie do zaakceptowania bowiem jest sytuacja, w której prezes zarządu spółki najpierw mimo zobowiązania się do odebrania pisma w siedzibie organu o konkretnej, ustalonej uprzednio porze, nie stawia się w tym celu, a następnie uniemożliwia pracownikowi organu osobiste doręczenie pisma w siedzibie spółki, wskazując, że znajdująca się tam sekretarka, z którą prezes prowadzi rozmowę telefoniczną, nie jest osobą upoważnioną do odbioru korespondencji. Obowiązkiem osoby prawnej jest

bowiem takie zorganizowanie odbioru pism, by dokonywała tego osoba upoważniona. Za osobę uprawnioną do odbioru pism, można uznać każdą osobę, która ze względu na funkcję wykonywaną w organizacji adresata jest regulaminowo lub zwyczajowo uprawniona do odbioru pism. Obowiązkiem osób prawnych i jednostek organizacyjnych jest taka organizacja pracy, by doręczenie pism w godzinach pracy i w lokalu ich siedziby było zawsze możliwe (wyrok NSA z dnia 24 maja 2004 r., FSK 40/04, wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 232/16, zob. również wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 233/16).

Skarżąca miała zatem w dniu 30 stycznia 2015 r. pełną świadomość treści postanowienia o przedłużeniu terminu do zwrotu podatku VAT i podjęła w złej wierze celowe działania ukierunkowane na uniemożliwienie doręczenia postanowienia organu w tym przedmiocie. Prezes zarządu spółki zobowiązała się do odebrania postanowienia w siedzibie organu, co znajduje oparcie w art. 148 § 2 w zw. z art. 151 § 1 o.p. ("Pisma (...) mogą być także doręczane (...) w siedzibie organu podatkowego"). W związku z brakiem stawienia się prezes spółki w siedzibie organu, organ podatkowy, mając świadomość konieczności doręczenia postanowienia w dniu 30 stycznia 2015 r., trafnie skorzystał z kompetencji do doręczenia postanowienia nie za pośrednictwem operatora pocztowego, a osobiście przez pracownika. Znajduje to umocowanie w art. 144 § 1 pkt 1 o.p., zgodnie z którym, organ podatkowy doręcza pisma m. in. za pokwitowaniem, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego. Jak przy tym stanowi art. 151 § 1 o.p., osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności - osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Odmowa przyjęcia pisma w siedzibie spółki spowodowała jego nadanie na poczcie tego samego dnia tj. 30 stycznia 2015 r., a formalnie postanowienie zostało doręczone w dniu 3 lutego 2015 r. za pośrednictwem operatora pocztowego.

Jakkolwiek zatem trafny jest pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 255/17 w składzie siedmiu sędziów NSA, zgodnie z którym termin do zwrotu różnicy podatku został przedłużony, jeżeli przed jego upływem podatnikowi doręczono postanowienie naczelnika urzędu skarbowego o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, to w niniejszej sprawie nie można było abstrahować od szczególnych okoliczności faktycznych tj. działań stanowiących przykłady nadużycia prawa w złej wierze przez skarżącą spółkę, które uniemożliwiły doręczenie spółce postanowienia organu przed upływem terminu do zwrotu różnicy podatku. W realiach tej konkretnej sprawy, z uwagi na nadużycie uprawnień procesowych przez skarżącą, konieczne stało się - motywowane szczególnymi okolicznościami faktycznymi - odstępianie od poglądu wyrażonego w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 255/17 i uznanie, że termin do zwrotu różnicy podatku VAT został przedłużony albowiem przed jego upływem naczelnik urzędu skarbowego wydał postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu różnicy podatku do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, a doręczenie tego postanowienia przed upływem terminu stało się niemożliwe wskutek działań spółki stanowiących przykłady nadużycia praw procesowych.

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174)

Art. 87 ust. 2

Zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6 i 6a, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, lub na wskazany przez podatnika rachunek banku mającego siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jako zabezpieczenie udzielanego przez ten bank lub przez tę kasę kredytu, na podstawie złożonego przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do złożenia deklaracji podatkowej, pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową udzielających kredytu, do przekazania tego zwrotu. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. u. z 2017 r., poz. 201 ze zm. – stan prawny przed reformy KAS)

Art. 120

Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 121 § 1

Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Art. 144

Organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, swoich pracowników lub przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. W przypadku gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys za pokwitowaniem.

Art. 151

Osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności - osobie upoważnionej do odbioru korespondencji. Przepisy art. 146, art. 148 § 2 pkt 1 oraz art. 150 stosuje się odpowiednio.

Art. 148 § 2 pkt 1

Pisma mogą być również doręczane w siedzibie organu podatkowego.

Główne problemy

1. Zasada lojalnej współpracy a uprawnienia i obowiązki strony postępowania podatkowego.
2. Czy odbieranie pism w terminie wskazanym przez organ może być obowiązkiem strony wynikającym z zasady lojalnej współpracy?
3. Czy niedochowanie terminu przez organ podatkowy wynikające z niewłaściwego zaplanowania i prowadzenia czynności przez pracownika organu, w tym w zakresie doręczania pism procesowych, może stanowić wystarczającą przeciwwagę dla zachowania strony w trakcie postępowania?

- **uszczerbek majątkowy podatnika jako warunek zwrotu nadpłaty – Marek Gizicki (Deloitte)**

Wyrok NSA z dnia z 13 września 2018, sygn. akt I GSK 588/15

Wywody uchwały z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 przekonują, że jej istota odnosi się do nadpłat (art. 72 § 1 pkt 1 o.p) w podatku akcyzowym w zakresie wszystkich wyrobów akcyzowych, nie tylko w stosunku do energii elektrycznej. Nie znajduje bowiem uzasadnienia konstytucyjnego, jak i ze względu na przepisy unijne różnicowanie nadpłat w akcyzie w zależności od wyrobu akcyzowego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W dniu (...) czerwca 2006 r. Spółka wystąpiła do Urzędu Celnego w Poznaniu z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży piwa aromatyzowanego w miesiącu listopadzie 2004 r., składając jednocześnie korektę pierwotnej deklaracji, wywodząc, że przyczyna powstania nadpłaty jest zastosowanie niewłaściwej wartości stopnia Plato.

(...)

Sąd I instancji uznał, że w sprawie doszło do naruszenia art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1, art. 191 i art. 197 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm. - dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.) wskutek niewyjaśnienia istotnych okoliczności faktycznych, także z wykorzystaniem udziału biegłego, w celu ustalenia, czy ciężar ekonomiczny ewentualnie nadpłaconego podatku akcyzowego został w całości przerzucony przez skarżącą spółkę na nabywców piwa smakowego.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

(...)

Drugą istotną sporną w sprawie kwestią jest podnoszona w zarzutach skargi kasacyjnej błędna wykładnia art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, przepisu normującego instytucję nadpłaty, uwzględniająca uszczerbek majątkowy.

(...)

Z zasady prawdy obiektywnej określonej w art. 122 o.p. wynika obowiązek organów uzyskania w toku postępowania takiego materiału dowodowego i takiego stanu faktycznego, który jest zgodny z rzeczywistością. Realizacja prawdy obiektywnej wymaga przy tym, aby dopuścić jako dowód w sprawie wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia stanu faktycznego, a nie jest sprzeczne z prawem. Zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 187 § 1 o.p., obowiązek przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego co do wszystkich okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, spoczywa na organach orzekających (por. wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r., sygn. akt II FSK 743/15, LEX nr 2143267).

Co do zasady ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, stosownie do art. 122 i art. 187 § 1 o.p., spoczywa na organie podatkowym, jednakże nie jest to obowiązek nieograniczony. [...] W piśmiennictwie i orzecznictwie zwraca się uwagę na obowiązek podatnika współdziałania z organem w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, wskazuje się również, że ustalenie niektórych faktów, zwłaszcza tych, o których wie wyłącznie podatnik pozostaje poza zakresem możliwości organu podatkowego. Obowiązki podatnika w tym zakresie w szczególności nabierają znaczenia, jeżeli organ musi skorzystać z danych, znajdujących się wyłącznie w dyspozycji podatnika (por. wyrok NSA z 6 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 182/11, LEX nr 1381153). Współdziałanie podatnika z organem podatkowym jest szczególnie istotne w sytuacjach, gdy tylko on dysponuje wiedzą na temat okoliczności mogących mieć istotny wpływ na prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy (por. wyrok NSA z 19 października 2010 r., sygn. akt I GSK 1189/09, LEX nr 744703).

Wynika zatem z powyższego, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy, natomiast na stronie postępowania spoczywa obowiązek współdziałania z organem. W okolicznościach faktycznych sprawy Spółka swój obowiązek realizuje, przedstawiła stosowny materiał dowodowy wskazujący - jej zdaniem - na zaistniały w jej majątku uszczerbek majątkowy.

W uchwale z 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, NSA powołuje się w tym zakresie na orzecznictwo ETS, w którym Trybunał wskazuje, że niedopuszczalne jest stawianie podatnikom takich wymagań dowodowych, które powodowałyby, że roszczenie o zwrot stawałoby się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (por. wyrok ETS w sprawie San Giorgio, pkt 14). Zdaniem ETS niezgodne z prawem unijnym byłoby w szczególności przyjmowanie domniemania przerzucenia ciężaru opodatkowania i obarczanie w ten sposób podatnika obowiązkiem wykazania, że podatek nie został

przerzucony na podmioty trzecie (por. wyrok ETS z 25 lutego 1988 r. w sprawach C-331/85, 376/85 i 378/85 SA Les Fils de Jules Bianco and J. Girard Fils SA przeciwko Directeur général des douanes et droits indirects, pkt 12-13; wyrok ETS w sprawie Comateb, pkt 25. Prawo UE nie wyklucza przy tym, że w takiej sytuacji może zająć potrzeba pewnej aktywności ze strony samego podatnika, obejmująca np. konieczność przedstawienia przez niego odpowiedniej dokumentacji, której obowiązek prowadzenia wynika z prawa krajowego (por. wyrok ETS z 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World Handels-GmbH i inni przeciwko Abgabenberufungskommission Wien, pkt 115; wyrok ETS z 9 grudnia 2003 r. w sprawie C-129/00 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, pkt 36 i nast.).

Za niezasadne należało też uznać zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, jak i prawa procesowego nawiązujące do naruszenia art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach wskazujące na pominięcie powszechnie obowiązującego przepisu nakładającego obowiązek zaliczenia podatku akcyzowego do ceny towaru, co nota bene - zdaniem organu - stanowi okoliczność notoryjną. W zarzucie procesowym organ powołuje się na uchwałę I GPS 1/11 i wynikającą z niej pośrednią notoryjność wliczania akcyzy do ceny towarów, generalne domniemanie niewystępowania nadpłaty z tytułu sprzedaży wyrobu akcyzowego.

Odnosząc się do tych zarzutów, stwierdzić należy, że z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach wynika obowiązek zaliczenia podatku akcyzowego do ceny nie oznacza, że w rzeczywistości podatek ten został wliczony do ceny i przerzucony na nabywcę towarów.

Wypada w tym względzie przywołać właśnie treść uchwały I GPS 1/11, w której NSA powołał się na orzecznictwo Trybunału, jednoznacznie wskazując, że nawet mając na uwadze to, że konstrukcja podatków pośrednich zakłada, iż są one przerzucane na konsumenta, nie można zdaniem ETS generalnie domniemywać, że w każdym przypadku rzeczywiście doszło do takiego przerzucenia (por. wyrok ETS w sprawie Comateb, pkt 25). Odnosi się to również do sytuacji, gdy zgodnie z prawem krajowym istniał obowiązek wliczenia podatku w cenę towaru (por. wyrok ETS w sprawie Comateb, pkt 26; wyrok ETS w sprawie Weber's Wine, pkt 110). Należy również mieć na uwadze, że w konkretnych okolicznościach może dojść do przerzucenia wyłącznie części ciężaru opodatkowania (por. wyrok ETS w sprawie Comateb, pkt 27-28; wyrok ETS w sprawie Mikhailidis, pkt 33).

Przedstawione poglądy przekonują, że nie można zaaprobować twierdzenia, że obowiązek zawarcia w cenie towaru podatku akcyzowego zapłaconego do budżetu w wyniku zrealizowania obowiązku publicznoprawnego, zawsze skutkuje ujęciem tego podatku w cenę. Pomieszczenie podatku w cenę należy do sfery faktów, które winny być wyjaśnione. Zatem obowiązek uwzględnienia w cenie daniny akcyzowej, stanowiący - zdaniem organu okoliczność notoryjną - nie może prowadzić do jednoznacznego twierdzenia, że podatek ze względu na obowiązek umieszczenia go w cenie towaru faktycznie został w tej cenie zawarty i w konsekwencji przerzucony na nabywcę towaru. W zakresie tych faktów niezbędne jest zatem przeprowadzenia stosownego postępowania dowodowego. Nie można więc zaakceptować poglądu organu o naruszeniu w tym zakresie przepisów prawa, w szczególności art. 3 ust. 1 pkt 3 poprzez jego niewłaściwe zastosowanie.

(...)

Sąd I instancji zasadnie przyjął, że organ powinien zweryfikować twierdzenia Strony przy pomocy odpowiedniego biegłego, który dokona sprawdzenia przedstawionej analizy na podstawie dokumentacji Spółki i dokona oceny jej poprawności, a w szczególności zawartych w niej wniosków w odniesieniu do miesiąca, za który Strona żąda zwrotu nadpłaty i w zakresie kwestionowanej różnicy. Podkreślić jeszcze raz należy, że to organ ma wykazać, że podatnik nie poniósł ostatecznie uszczerbku majątkowego, a odwołanie się do ogólnych cech podatku akcyzowego jest tu niewystarczające.

Podkreślić w tym miejscu należy, że orzecznictwa TSUE jednoznacznie wynika, że ocena uszczerbku może być dokonana wyłącznie na podstawie analizy ekonomicznej uwzględniającej wszystkie okoliczności sprawy (por. wyrok ETS w sprawie Weber's Wine, pkt 100; wyrok ETS z 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, pkt 43).

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11

wyrok NSA z dnia 14 września 2018 r., I GSK 188/15

wyrok NSA z dnia 26 września 2018 r., I GSK 594/15

odmienne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 18 lipca 2017 r. I GSK 496/17

wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2015 r., I FSK 1167/15

wyrok NSA z dnia 19 listopada 2014 r., I GSK 1967/13

wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., I GSK 240/13

orzecznictwo sądów powszechnych:

wyrok SA w Warszawie z 19 grudnia 2014 r., I ACa 924/14
wyrok SA w Poznaniu z 18 stycznia 2011 r. I ACa 1011/10

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)

art. 72

§ 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku;

art. 122

W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

art. 187

§ 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

art. 197

§ 1. W przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.

Ustawa z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 385 ze zm. – w brzmieniu sprzed uchylecia)

art. 3

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) cena - wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym;

Główne problemy

1. rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie zastosowania uchwały I GPS 1/11.
2. Pojęcie przerzucenia ciężaru podatku w dotychczasowym orzecznictwie.
3. Środki dowodowe służące ustaleniu poniesienia uszczerbku majątkowego.
4. Problemy związane z podziałem na roszczenie restytucyjne i kompensacyjne.
5. Możliwość uzyskania rekompensaty przez podmiot faktycznie zubożony – wyrok Danfoss i Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

- odpowiedzialność za niejednoznaczne przepisy prawne – odsetki od nadpłaty powstałej na tle rozbieżnie interpretowanych przepisów prawa materialnego - radca prawny Gerard Dźwigała, Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy Kancelaria Prawna i Podatkowa sp. j.

Wyrok NSA z 8 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 2714/17

Koncepcja państwa prawa zakłada konieczność przyjęcia w odniesieniu do czynności władzy państwowej (w tym w szczególności do aparatu fiskalnego) założenia idealizacyjnego, że działania organów administracji, nawet w najbardziej skomplikowanym przypadku prawnym, będą zgodne z prawem. Innymi słowy, podmiot administrowany ma prawo oczekiwać, że również w zakresie zawitych zagadnień interpretacyjnych, które w polskim systemie prawa podatkowego mają wszak charakter powszechny, organ sprostą wymogowi "bezblędności w stosowaniu prawa materialnego".

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Autor skargi kasacyjnej przekonuje w uzasadnieniu wniesionego środka odwoławczego, że postępowanie wójta gminy ocenić należy jako "całkowicie niezawinione", gdyż organ ten rozstrzygał "wyjątkowo skomplikowane zagadnienia prawne", co do których istniały w orzecznictwie i doktrynie "wieloletnie" i "znaczące" rozbieżności. Zdaniem prokuratora, wykładnia spornych przepisów wymagała dokonania wyrafinowanych zabiegów interpretacyjnych, w związku z czym "organ taki jak wójt gminy" nie powinien ponosić odpowiedzialności (w ramach omawianej instytucji prawnej) za błędy w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego.

Z powyższym stanowiskiem nie sposób się zgodzić. (...) Organ w skardze kasacyjnej postawił tezę, zgodnie z którą, w przypadku braku jednolitego stanowiska sądów administracyjnych organ nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji, za taki stan rzeczy. Organ w swoim stanowisku pominął natomiast zasadniczą kwestię: z całą pewnością odpowiedzialności za wadliwą decyzję organu podatkowego nie powinien ponosić podatnik.

Podzielając powyższe stanowisko, zwrócić należy uwagę na fundamentalne znaczenie w polskim porządku prawnym zasady legalizmu (por. art. 120 o.p. oraz art. 7 Konstytucji RP). Z zasady tej wywodzi się bezwzględny wymóg działania przez organy władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa. W płaszczyźnie stosowania prawa praktyczna realizacja tej zasady implikuje konieczność przejęcia przez władzę publiczną pełnej odpowiedzialności za dokonywaną wykładnię przepisów prawnych oraz ich zastosowanie w konkretnej sprawie.

Należy także zaznaczyć, że zgodnie z jednolitym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada demokratycznego państwa prawnego (por. art. 2 Konstytucji RP) pozwala na rekonstrukcję tzw. zasad pochodnych, do których zalicza się m.in. zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasadę poprawnej legislacji oraz związany z nią wymóg określoności prawa. Zasady te mają szczególne znaczenie w prawie podatkowym — ich obowiązywanie stanowi dla podatnika gwarancję, że ewentualne błędy legislacyjne zaistniałe w toku stanowienia przepisów podatkowych nie będą powodować negatywnych konsekwencji prawnych dla podmiotów zobowiązanych do ponoszenia świadczeń fiskalnych. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04: "Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynikają daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i prawa, zasada ochrony praw nabytych). Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa". W cytowanym orzeczeniu TK wskazał ponadto, że "Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego, znajdujące oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, ma ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. [...] Właśnie dlatego, że władztwo państwa w dziedzinie stosunków prawnopodatkowych jest wyjątkowo silne, gwarancje ochrony prawnej interesów życiowych jednostki mają tak duże znaczenie, i muszą być przestrzegane. Swobodne kształtowanie materialnych treści prawa podatkowego należy przestrzeganiem proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego - szanowaniu zasad przyzwoitej legislacji". W konsekwencji przyjąć należy, że uchybienia w procesie aplikacji norm prawa podatkowego, m.in. wynikające z nieokreśloności przepisów, obciążają w pełni organy podatkowe; w przeciwnym razie zasada legalizmu miała by charakter jedynie pozorny i pozbawiony praktycznego znaczenia.

Jak wskazano powyżej, pewność prawa podatkowego musi być zagwarantowana na poziomie nie tylko stanowienia, ale i stosowania prawa. Trudno mówić o zapewnieniu jednostce (podatnikowi) bezpieczeństwa prawnego jeśli zaakceptuje się stanowisko autora skargi kasacyjnej, że ewidentne błędy interpretacyjne, wynikające z niejasności przepisów, nie są kwalifikowane na gruncie art. 78 § 3 pkt 2) o.p. jako przyczynienie się organu do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji.

Nie sposób zgodzić się z prezentowaną w skardze kasacyjnej argumentacją, że zabiegiem skrajnie idealistycznym, nieuwzględniającym realiów krajowego systemu podatkowego, byłoby wymaganie od organu takiego jak wójt gminy bezbłędności w ocenie relewantnego prawa materialnego, którego interpretacja nastroczała tak poważne trudności, nie tylko samorządowym kolegiom odwoławczym, ale i sądom administracyjnym obu instancji. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, fundamentalne dla porządku prawnego zasady prawne — takie jak zasada legalizmu, zasada lojalności czy zasada przyzwoitej legislacji — muszą być traktowane w demokratycznym państwie prawnym jako postulaty oparte na założeniu istnienia w systemie prawa określonych kryteriów wzorcowych o charakterze normatywnym. Zasady prawne nie opisują rzeczywistości (stąd trudno stawiać im, jak to czyni organ, zarzut nierealistyczności), lecz formułują postulaty o charakterze aksjonormatywnym, które dla jednostki w relacjach z władzą publiczną pełnią funkcje gwarancyjne. Sama koncepcja państwa prawa zakłada konieczność przyjęcia w odniesieniu do czynności władzy państwowej (w tym w szczególności do aparatu fiskalnego) założenia idealizacyjnego, że działania organów administracji, nawet w najbardziej skomplikowanym przypadku prawnym, będą zgodne z prawem. Innymi słowy, podmiot administrowany ma prawo oczekiwać, że również w zakresie zawyłych zagadnień interpretacyjnych, które w polskim systemie prawa podatkowego mają wszak charakter powszechny, organ sprostą wymogowi "bezbłędności w stosowaniu prawa materialnego". Jeżeli bowiem w stosunku do podatnika (czy generalnie podmiotu podporządkowanego władzy publicznej w stosunkach administracyjnoprawnych) przyjmuje się bezwzględne obowiązywanie zasady *ignorantia iuris nocet*, to tym bardziej nie można tolerować błędów interpretacyjnych w aktach i czynnościach organów podatkowych (które w istocie zakwalifikować można jako przypadek nieznanomości prawa po stronie organu) i w konsekwencji wywodzić z nich negatywne dla podatnika skutki.

Ponadto zaznaczyć należy, że wbrew stanowisku sformułowanemu w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, od organu podatkowego — bez względu na jego pozycję w strukturze administracji fiskalnej — wymagać należy "bezbłędności w ocenie relewantnego prawa materialnego". Nie ma podstaw prawnych, by różnicować sytuację organów podatkowych i w stosunku do wójta gminy, z uwagi na konieczność rozstrzygnięcia skomplikowanego zagadnienia prawnego, stosować zasadę ograniczonej odpowiedzialności za poprawność interpretacji i aplikacji norm prawnych. Władztwo podatkowe ma w tym kontekście charakter jednolity, gdyż z punktu widzenia interesu podatnika nie ma znaczenia, czy ciężary fiskalne ponoszone są na podstawie rozstrzygnięcia wydanego przez wójta gminy, czy np. Ministra Finansów. Wszystkie organy, niezależnie od rangi czy miejsca w hierarchii, reprezentują system władzy publicznej i z punktu widzenia zasady legalizmu trzeba stawiać im te same wymagania. Jak się wydaje, autor skargi kasacyjnej interpretuje pojęcie "przyczynienia", o którym mowa w art. 78 § 3 pkt 2) o.p. w kategoriach cywilnoprawnych, tymczasem trzeba je rozumieć z uwzględnieniem specyfiki prawa publicznego, zwłaszcza rygorów prawa podatkowego. Użyte w omawianym przepisie pojęcie "przyczynienia" wyklucza ocenę działań organu "w kategoriach stopnia winy rozumianej jako niezachowanie należytej staranności" (por. wyrok NSA z 8 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3211/15, który zapadł na tle podobnego stanu faktycznego).

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 4 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 486/17

wyrok NSA z 8 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3211/15

wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.

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

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 78 § 3. Oprocentowanie przysługuje:

(...) pkt 2) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 lit. a-d - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie.

Główne problemy

1. Funkcja oprocentowania nadpłaty.
2. Pojęcie „braku przyczynienia” w powstaniu nadpłaty, jako przesłanka wyłączająca jej oprocentowanie.

3. Rodzaje odpowiedzialności za naruszenie prawa w decyzji podatkowej i ciężar ryzyka błędnej interpretacji skomplikowanych przepisów.
4. Pojęcie „skomplikowany przepis podatkowy”, a konstytucyjna zasada określoności ciężarów podatkowych.

- granice cierpliwości sądów wobec niskiej jakości polskiego prawa podatkowego - elektrownie wiatrowe w podatku od nieruchomości - dr hab. W. Morawski, prof. UMK

Wyrok i postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17

Wyrok: Naczelny Sąd Administracyjny, uwzględniając unormowania zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zw. z art. 3 pkt 1 u.P.b. oraz art. 2 pkt 1 u.i.e.w., a także zasadę dookreśloności podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku wynikającą, z art. 217, art. 2 i art. 84 ustawy zasadniczej, doszedł do wniosku, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r.:

1) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały elektrownie wiatrowe o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925;

2) przedmiotem opodatkowania tym podatkiem objęte były wyłącznie fundament i wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych, wymienione w art. 2 pkt 2 u.i.e.w.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

6.3. (...)

(...) Wypada w tym miejscu przypomnieć, że poza uprawnieniami Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostaje ocena zgodności z Konstytucją analizowanych w sprawie unormowań prawnych. (...) Uwzględniając powyższe ograniczenia należy jednakowoż zaakcentować, że żaden z sądów administracyjnych nie jest uwolniony z obowiązku odczytania treści normy prawnej z uwzględnieniem wykładni prokonstytucyjnej, oznaczającej konieczność poszukiwania takiego rezultatu wykładni ustawy, by respektować wartości konstytucyjne. Ma to zwłaszcza istotne znaczenie w sytuacji, gdy pewne wskazania interpretacyjne, od których spełnienia zależy zgodność przepisu z ustawą zasadniczą, wynikają wprost z wyroków Trybunału Konstytucyjnego.

(...) Jak wynika z rozważań zawartych w postanowieniu NSA z dnia 29 maja 2018 r. (sygn. akt II FSK 2983/17), zwrot legislacyjny "wniesiony z użyciem wyrobów budowlanych", jakim posłużył się ustawodawca w art. 3 pkt 1 u.P.b., może budzić pewne wątpliwości interpretacyjne. Chodzi mianowicie o ustalenie, czy uregulowanie to oznacza, że budowlą (budynkiem, obiektem małej architektury) jest obiekt wniesiony tylko z wykorzystaniem wyrobów budowlanych.

W ocenie składu siedmiu sędziów NSA rozumowaniu takiemu przeczą pozostałe fragmenty art. 3 pkt 1 u.P.b. - "wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Ustawodawca nie użył też w analizowanym przepisie określenia "wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych" (lub np. "składający się tylko z wyrobów budowlanych"), a jedynie z ich "wykorzystaniem". To wszystko nie pozwala na negowanie tezy, że określenie "z wykorzystaniem" oznacza użycie do wzniesienia obiektu budowlanego również innych elementów niż wyroby budowlane (np. elementy techniczne).

(...) Przyjąć wobec tego trzeba, że w świetle przytoczonego przepisu, do wzniesienia budowli mogły być również użyte pewne elementy techniczne, niemające jednak charakteru dominującego w stosunku do całości. Fakt ten nie przesądza jednak sam w sobie o kwalifikacji tak wytworzonej całości do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a jedynie o zaliczeniu danego obiektu do kategorii obiektów budowlanych.

Przypomnieć też wypada, że elektrownie wiatrowe zostały z dniem 16 lipca 2016 r. ujęte w rubryce XXIX Załącznika do u.P.b., jako jedna z kategorii obiektów budowlanych, co dodatkowo potwierdzało ich status obiektu budowlanego.

(...) Naczelny Sąd Administracyjny dostrzega mankamenty związane z prowadzeniem w życie przepisów u.i.e.w. z 2016 i konsekwencje z tym związane w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm wiatrowych. Zdaniem składu orzekającego nie mają one na tyle kwalifikowanego charakteru by z jednej strony można było mówić o istotnych wątpliwościach co do zgodności analizowanych norm prawnych z ustawą zasadniczą, a z drugiej, by wyłączona lub znacznym stopniu ograniczona została możliwość skonstruowania normy prawnej w oparciu o przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w powiązaniu z art. 3 pkt 1 u.P.b., rubryki XXIX Załącznika do u.P.b. oraz art. 2 pkt 1 u.i.e.w., zwłaszcza w kontekście standardów interpretacyjnych wyznaczonych przez TK w wyrokach P 33/09 oraz SK 48/15.

(...) 6.10. Wbrew zatem twierdzeniom skarżącej Spółki oraz Uczestnika postępowania, zaskarżony wyrok nie narusza wskazanych w podstawach kasacyjnych przepisów prawa materialnego, jak i procesowego.

Stanowisko Sądu pierwszej instancji, o objęciu przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości (w stanie prawnym obowiązującym w 2017 r.) zarówno wieży, fundamentów oraz elementów technicznych elektrowni wiatrowej, zostało w sposób prawidłowy wywiedzione z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 u.P.b., i w zw. z postanowieniami zawartymi w rubryce

XXIX Załącznika do u.P.b. oraz art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Sąd właściwie ocenił następstwa zmian art. 3 pkt 3 u.P.b., jakie nastąpiły z dniem 16 lipca 2016 r. oraz znaczenie art. 17 u.i.e.w. Nie twierdzi przy tym, że ten ostatni przepis kreuje podwyższony obowiązek podatkowy lecz wskazuje, iż regulacja ta "ma sens tylko wtedy, gdy uznamy, że następstwem zmian wprowadzonych przez u.i.e.w. jest wzrost obciążeń w zakresie podatku od nieruchomości, z uwagi na opodatkowanie elektrowni wiatrowej jako całości". Słusznie zauważa, że gdyby wprowadzone uregulowania nie spowodowały zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych, art. 17 u.i.e.w. byłoby zbędny.

Analiza ww. przepisów u.p.o.l., u.P.b. oraz u.i.e.w., nie pozostawia wątpliwości jak powinna wyglądać norma prawna regulująca zakres przedmiotowy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, co jasno przedstawiono w niniejszym uzasadnieniu. Z tych też powodów Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela zarzutu naruszenia art. 2a O.p., nakazującego rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika.

Postanowienie NSA

4. Omówione powyżej odesłanie (niejako podwójne) do przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych spowodowało, że przy uchwalaniu tej ustawy nie ustrzeżono się licznych błędów.

Obejmując zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości elementy techniczne elektrowni wiatrowych, nie oceniono wyraźnie, jakie to może rodzić komplikacje przy ustalaniu podstawy opodatkowania tym podatkiem. Wydaje się, że w procesie legislacyjnym, zakończonym wprowadzeniem w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. definicji elektrowni wiatrowych, jako budowli "w rozumieniu przepisów prawa budowlanego" (przepis ten przesądza o opodatkowaniu całości obiektu) oraz wyznaczeniu w art. 17 tej ustawy momentu powstania nowego obowiązku podatkowego, przeoczone zostały reperkusje, jakie mogą wynikać z treści chociażby takich przepisów u.p.o.l. jak art. 4 ust. 1 pkt 3 czy też art. 4 ust. 5. Pierwsza z wymienionych regulacji odsyła do przepisów o podatkach dochodowych w zakresie koniecznym dla ustalenia podstawy opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w sposób przewidziany w przepisach tych ustaw normujących materię dotyczącą wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji. Jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.). Analiza stanów faktycznych spraw poddanych kontroli sądowej wykazuje, że bardzo często występuje sytuacja, gdy część techniczna elektrowni wiatrowej nie ma jednorodnego charakteru, lecz składa się z różnych składników (wyszczególnionych w art. 2 pkt 2 u.i.e.w.) identyfikowanych jako różne środki trwałe. Komplikacje z ustaleniem podstawy opodatkowania pojawiają się wówczas, gdy jedne z tych środków są objęte amortyzacją dla celów podatków dochodowych, a inne nie są amortyzowane, albo niektóre nie są w ogóle ujęte w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych.

Zastrzeżenia budzi również sposób określenia celu wprowadzenia do obrotu prawnego u.i.e.w., jeżeli ustawa ta miała wywoływać również skutki w zakresie zmiany opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Dokonanie weryfikacji treści u.i.e.w., w powiązaniu z dokumentami związanymi z jej wprowadzeniem (uzasadnieniem) naprowadza na jednoznaczny wniosek, że celem tego aktu normatywnego nie była zmiana obowiązków podatkowych, lecz określenie nowych zasad oraz warunków lokalizacji elektrowni wiatrowych, a także uregulowanie warunków zabudowy mieszkaniowej w sąsiedztwie elektrowni wiatrowych, a to w celu podniesienia bezpieczeństwa użytkowania tych obiektów.

Wnioski takie potwierdza też uzasadnienie projektu u.i.e.w., z którego m.in. wynika, że "Przedkładana regulacja wpłynie na koszty inwestorów z uwagi na dodatkowe koszty związane z nowymi wymaganiami w procesie uzyskiwania pozwolenia na budowę oraz obowiązkiem poddania elementów elektrowni wiatrowej odpłatnemu dozorowi technicznemu (cennik ustali minister właściwy ds. gospodarki)". Co znamienne, projektodawca określając skutki finansowe nowej regulacji nie posługuje się kategorią "podatnik", a "inwestor". Warto przypomnieć, że zgodnie z art. 118 ust. 3 Konstytucji RP "Wnioskodawcy, przedkładając Sejmowi projekt ustawy, przedstawiają skutki finansowe jej wykonania". Na konieczność rozważenia przewidywanych skutków finansowych każdego z rozważanych rozwiązań zwraca się też uwagę w § 1 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. z 2016 r., poz. 283). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego chodzi tu nie tylko o skutki finansowe dla budżetu państwa czy też budżetów gmin, lecz również skutki, jakie wprowadzone rozwiązanie ustawowe wywoła dla wszystkich adresatów nowej normy, a zatem również podatników.

Pewne niejasności, co do realizacji standardów legislacyjnych, może także budzić dodawanie (niejako "przy okazji" zamykania procesu legislacyjnego przez Senat na podstawie art. 121 ust. 2 Konstytucji) poprawek, które poddają pod wątpliwość ich zgodność z materią i celem ustawy uchwalonej przez Sejm. Poselski projekt ustawy o inwestycjach (Sejm VIII kadencji, druk nr 315) nie przewidywał regulacji przyjętej ostatecznie jako art. 17; propozycja tego unormowania pojawiała się na etapie prac

Komisji Infrastruktury (art. 33 projektu załączonego do druku sejmowego nr 365). Brzmienie tego przepisu dodatkowo potwierdza zamiar ustawodawcy zmiany opodatkowania elektrowni wiatrowych. Ponadto, od norm podatkowych wymagana jest szczególna precyzja w operowaniu siatką pojęciową stosowaną w ustawach daninowych. Użyte w art. 17 u.i.e.w. sformułowanie "podatek od nieruchomości [...] ustala się" sugeruje, że regulacja ta dotyczy wyłącznie tzw. decyzji podatkowych konstytutywnych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800), a nie decyzji deklaratoryjnych, w których "określa się" zobowiązanie podatkowe powstałe z mocy ustawy. Ponieważ decyzje ustalające w zakresie podatku od nieruchomości wydawane są wyłącznie w odniesieniu do osób fizycznych (art. 6 ust. 7 u.p.o.l.), a nie jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej i osób prawnych, przyjęcie takiego rozwiązania legislacyjnego w art. 17 u.i.e.w. może wywołać przekonanie, że przepis ten dotyczy wyłącznie osób fizycznych.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 15.05.2012 r., II FSK 2132/10

Wyrok NSA z 5.01.2010 r., II FSK 1101/08

Wyrok NSA z 25.11.2010 r., II FSK 1382/09

Wyrok TK z 13.09.2011, P 33/09

Wyrok TK z 13.12.2017, SK 48/15

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U.2018.1445

1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

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;

Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Dz.U.2016.961 (tekst pierwotny ustawy)

Art. 2

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1)elektrownia wiatrowa - budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925);

2)elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Art. 9

W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290) wprowadza się następujące zmiany:

1)w art. 3 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

"3) 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkowa";

3)w załączniku do ustawy w tabeli wiersz "Kategoria XXIX" otrzymuje brzmienie:

		Współczynnik wielkości obiektu (w) (wysokość w m)			
		≤ 20	> 20-50	> 50-100	> 100

Kategoria XXIX - wolno stojące kominy i maszty oraz <u>elektrownie wiatrowe</u>	10,0	1,0	1,5	2,0	2,5
---	------	-----	-----	-----	-----

Art. 17

Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.

Ustawa z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw Dz.U.2018.1276

Art. 2

W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202) wprowadza się następujące zmiany:

1)w art. 3 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

"3) budowli - (...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową";

6)w załączniku do ustawy wiersz "Kategoria XXIX - wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe" otrzymuje brzmienie:

		Współczynnik wielkości obiektu (w) (wysokość w m)			
		≤ 20	> 20- 50	> 50- 100	> 100
Kategoria XXIX - wolno stojące kominy i maszty oraz <u>części budowlane elektrowni wiatrowych</u>	10,0	1,0	1,5	2,0	2,5

Art. 3

W ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) wprowadza się następujące zmiany:

1)w art. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

"1) elektrownia wiatrowa - instalację odnawialnego źródła energii, składającą się z części budowlanej stanowiącej budowlę w rozumieniu prawa budowlanego oraz urządzeń technicznych, w tym elementów technicznych, w której energia elektryczna jest wytwarzana z energii wiatru, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2018 r. poz. 1269 i 1276)";

Art. 17

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem:

2)art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r.

Główne problemy

1. Czy rzeczywiście w ustawie antywiatrakowej napisano, że elektrownia wiatrowa jest w całości budowlą?
2. Czy przepis przejściowy oznacza, że coś musiało się zmienić w prawie?
3. Czy załącznik do ustawy Prawo budowlane coś definiuje, czy tylko kategoryzuje?
4. Czy postanowienie sygnalizacyjne „pasuje” do wyroku rozstrzygającego spór na niekorzyść podatnika?
5. Czy będzie lepiej?

- przesłanki odpowiedzialności członka zarządu spółki jako osoby trzeciej (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 500/18) – Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 500/18

1. W sytuacji zaistnienia jednego wierzyciela oraz wierzytelności spornej złożenie przez członka zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości jest na gruncie przepisów upuin niedopuszczalne.

2. W sytuacji, gdy spółka kwestionuje istnienie wierzytelności, samo wysunięcie spornych roszczeń przez wierzyciela nie skutkuje automatycznym obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

3. Ponadto z samego celu przepisów o doręczeniu wynika, że służą one do faktycznego doręczania pism procesowych. Nie powinno się zatem dokonywać takiej ich wykładni, która zmierza do niedoręczania pism procesowych. Skoro sam podmiot gospodarczy przedkłada organowi podatkowemu inny adres do doręczeń niż adres siedziby, to tym samym organ podatkowy powinien go uwzględnić.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

3.5

Bezskuteczność egzekucji w rozumieniu art. 116 par. 1 OrPodU oznacza zatem, że w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucyjny egzekucji skierowanej do majątku Spółki nie doszło do przymusowego zaspokojenia wierzyciela.

(...)

Reasumując powyższe rozważania dotyczące przewidzianej w art. 116 par. 1 OrPodU przesłanki „bezskuteczności egzekucji” stwierdzić więc można, że należy ją rozumieć jako sytuację, w której nie ma jakichkolwiek wątpliwości, iż nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki. Taką pewność daje zaś tylko stosowny formalny akt organu egzekucyjnego, co istotne – właściwie doręczony, co nie miało w sprawie miejsca.

(...)

Jak dotychczas nie jest kwestionowane, że strona postępowania administracyjnego ma prawo do ustanowienia pełnomocnika procesowego, przy czym takie pełnomocnictwo może dotyczyć także poszczególnych czynności procesowych. Jedną z takich czynności jest odbiór korespondencji kierowanej do strony. Jeżeli więc strona wskaże adres, pod jaki ma być kierowana do niej korespondencja, to zrozumiałe jest, iż pod tym adresem właśnie czynności odbioru będzie dokonywać upoważniony przez stronę do jej dokonania pełnomocnik. Tak wskazany „adres do doręczeń”, a w istocie pełnomocnik do odbioru pism, powoduje, że stosuje się art. 40 par. 2 KPA, co oznacza, że pisma doręcza się upoważnionemu do dokonania tej czynności pełnomocnikowi pod wskazanym przez stronę adresem.

(...)

Ponadto z samego celu przepisów o doręczeniu wynika, że służą one do faktycznego doręczania pism procesowych. Nie powinno się zatem dokonywać takiej ich wykładni, która zmierza do niedoręczania pism procesowych.

(...)

Skoro sam podmiot gospodarczy przedkłada organowi podatkowemu inny adres do doręczeń niż adres siedziby, to tym samym organ podatkowy powinien go uwzględnić.

(...)

Złożenie przez podatnika odpowiedniego formularza rodzi po jego stronie uzasadnione oczekiwanie, że organ podatkowy będzie z tych samych korzystał.

(...)

3.5

Mając powyższe na względzie należy wskazać, że wszczęcie postępowania egzekucyjnego następuje w momencie doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego (art. 26 par. 1 pkt 5 upea). Skoro odpisy tytułów wykonawczych doręczono na niewłaściwy adres należy uznać, że nie została spełniona przesłanka bezskuteczności egzekucji wobec spółki albowiem ciężko badać jej materialny zakres skoro formalnie postępowanie egzekucyjne nie zostało wszczęte.

3.6

W sprawie też wbrew twierdzeniom organów nie zaistniały przesłanki przewidziane w treści art. 116 par. 1 pkt 1 lit. a o.p. Chodzi tutaj o przesłanki, zgodnie z którymi członek zarządu nie wykazał, że:

1. we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe), albo

2. niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy.

Przesłanki te mają charakter rozłączny. Oznacza to, że wystarczy spełnienie jednej z przesłanek, aby Skarżący był zwolniony z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

Z okoliczności sprawy wynika, że mamy do czynienia z jednym wierzycielem – Skarbem Państwa oraz dochodzone należności mają charakter sporny, albowiem toczy się postępowanie przez NSA w przedmiotowych sprawach spółki.

(...)

Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też, że ponosi winę za jego niewypełnienie.

W każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony.

(...)

Ogłoszenie upadłości może nastąpić tylko wówczas, gdy istnieje co najmniej dwóch wierzycieli przedsiębiorcy, którego wniosek dotyczy, a to wobec zasadniczego celu któremu służy instytucja upadłości, a mianowicie równomiernego zaspokojenia wszystkich wierzycieli dłużnika.

(...)

Skoro dłużnik ma tylko jeden dług, to nie ma obawy, że przez zaspokojenie roszczenia w drodze egzekucji inni wierzyciele poniosą straty. W takiej sytuacji wierzyciel może dochodzić swoich roszczeń w drodze postępowania procesowego.

(...)

Sąd Najwyższy w orzeczeniu (...) stwierdził, iż nie ma zaprzestania płacenia długów gdy dłużnik nie płaci, ponieważ nie uznaje obowiązku zapłaty. (...) Nie można upatrywać podstawy ogłoszenia upadłości w tym, że dłużnik nie wykonuje wierzytelności, bo uważa ją za nienależną.

(...)

Rozpoznając wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika w sytuacji, gdy do wniosku nie dołączono prawomocnej decyzji organu podatkowego gdy do wniosku nie dołączono prawomocnej decyzji organu podatkowego lub innego tytułu wykonawczego sąd upadłościowy może i powinien uchylić się od rozpoznawania tego sporu, o ile spór ma charakter rzeczywisty, a nie pozorny.

(...)

Nie można ty samym wskazywać, że Skarżący powinien był złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, skoro z treści art. 1 ust. 1 pkt 1 upuin wynika wprost, że nie miał takiego obowiązku w okolicznościach przedmiotowej sprawy.

(...)

Nie ma podstaw by wymagać od racjonalnego przedsiębiorcy aby składał wnioski, które ze swej istoty są niedopuszczalne tylko po to, aby spełnić oczekiwania organu podatkowego w kontekście regulacji dotyczącej odpowiedzialności osób trzecich, które to oczekiwania są, jak to wynika z powyższego, sprzeczne a art. 1 ust. 1 pkt 1 upuin.

(...)

Z przepisów prawa nie wynika uprzywilejowanie Skarbu Państwa w stosunku do innych wierzycieli spółki w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, przez umożliwienie przeniesienia w sposób solidarny tej odpowiedzialności na członka zarządu spółki w sytuacji, gdy Skarb Państwa pozostaje jedynym wierzycielem spółki.

(...)

3.7

Reasumując, w sytuacji zaistnienia jednego wierzyciela oraz wierzytelności spornej złożenie przez członka zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości jest na gruncie przepisów upuin niedopuszczalne.

(...)

W sytuacji, gdy spółka kwestionuje istnienie wierzytelności, samo wysunięcie spornych roszczeń przez wierzyciela nie skutkuje bowiem automatycznym obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00

wyrok SA w Szczecinie z dnia 9 lipca 201 r., III AUa 877/14

odmienne stanowisko:

wyrok NSA dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1329/10

Przepisy

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa

Art. 116. [Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych]

§ 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2017 r. poz. 1508 oraz z 2018 r. poz. 149 i 398) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;(...)

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

§ 2a. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego

Art. 40. [Odbiorcy pism]

§ 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi.

§ 2. Jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. Jeżeli ustanowiono kilku pełnomocników, doręcza się pisma tylko jednemu pełnomocnikowi. Strona może wskazać takiego pełnomocnika.

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 18. [Odesłanie]

Jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Art. 26. [Wszczęcie egzekucji. Tytuł wykonawczy]

§ 5. Wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą:

1) doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego lub

2) doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego, jeżeli to doręczenie nastąpiło przed doręczeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe

Art. 22. [Elementy konieczne wniosku]

1. Wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zawierać:

3) wskazanie okoliczności, które uzasadniają wniosek i ich uprawdopodobnienie;

Główne problemy

1. Przesłanki do ogłoszenia upadłości.
2. Skuteczność doręczenia zobowiązanemu tytułu wykonawczego a wszczęcie postępowania egzekucyjnego.
3. Odpowiedzialność osoby trzeciej a przesłanki do ogłoszenia upadłości.
4. Ilość wierzycieli a wniosek o ogłoszenie upadłości.
5. Sporny charakter zobowiązania.

- **warunki wykorzystania podsłuchów rozmów przez organy podatkowe - Joanna Zawiejska - Rataj (Deloitte)**

postanowienie NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1860/17

Analizy wymaga, czy istotnie, tak jak przyjmowano dotychczas w dominującej linii orzecznictwa, organy podatkowe powinny dopuszczać jako dowód w postępowaniu podatkowym materiały uzyskane za pomocą technik operacyjnych, zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, bez formalnego zbadania czy dowody takie zostały uzyskane w zgodzie z odpowiednimi przepisami ustaw regulujących funkcjonowanie organów uprawnionych do stosowania takich technik lub K.p.k. Czy dowodem w takim przypadku może być jedynie pisemny zapis z podsłuchanej rozmowy (protokół, stenogram, ewentualnie inne tego typu opracowanie).

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia

„Po dokonaniu analizy dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych (wyroków NSA: z dnia 8 września 2009 r., sygn. akt I FSK 754/08; z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt I FSK 400/06, z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 645/08 i I FSK 646/08, CBOSA) Sąd doszedł do wniosku, że zawarte w nim stanowisko zdezaktualizowało się w kontekście wyroku TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie *WebMindLicences Kft., C – 419/14* (EU:C:2015:832). Ze stanowiska prezentowanego w orzecznictwie krajowym wynikało bowiem, że materiały uzyskane za pomocą technik operacyjnych, dopuszczone jako dowód w sprawie karnej korzystają z domniemania, iż zostały zgromadzone w sposób legalny, mają pełną wartość procesową i mogą być wykorzystywane w toku postępowania podatkowego, stosownie do reguł wynikających z art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej.

Natomiast w wymienionym wyżej orzeczeniu TSUE uznał, że prawo Unii należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi ono na przeszkodzie temu, aby do celów stosowania art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 112 organ podatkowy mógł, w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie VAT, wykorzystać dowody uzyskane w ramach prowadzonego równoległe i niezakończonego postępowania karnego bez wiedzy podatnika poprzez na przykład przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz korespondencji elektronicznej, pod warunkiem, że uzyskanie tych dowodów w ramach rzeczonoego postępowania karnego i wykorzystanie ich w ramach postępowania administracyjnego nie narusza praw zagwarantowanych prawem Unii. W okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, na mocy art. 7, 47 i 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, Sąd krajowy przeprowadzający kontrolę zgodności z prawem decyzji, opartej na takich dowodach, powinien zbadać, po pierwsze czy przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej były środkami dochodzeniowymi przewidzianymi ustawą i były konieczne w ramach postępowania karnego oraz, po drugie czy wykorzystanie przez rzeczony organ dowodów uzyskanych za pomocą tych środków było również dopuszczone ustawą i konieczne. Sąd powinien ponadto zbadać, czy zgodnie z ogólną zasadą poszanowania prawa do obrony podatek miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swojego stanowiska w tym przedmiocie. Jeżeli sąd krajowy stwierdzi, że podatek ten nie miał takiej możliwości lub, że dowody te zostały uzyskane w ramach postępowania karnego, lub wykorzystane w ramach postępowania administracyjnego z naruszeniem art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, sąd ten powinien pominąć owe dowody i stwierdzić nieważność tej decyzji, jeżeli z tego względu staje się ona bezpodstawną. TSUE stwierdził także, iż dowody te muszą zostać pominięte, jeżeli sąd ten nie ma kompetencji do dokonania kontroli, że zostały one uzyskane w ramach postępowania karnego zgodnie z prawem Unii, lub przynajmniej nie może uzyskać, w oparciu o kontrolę przeprowadzoną już przez sąd karny w ramach postępowania kontradyktoryjnego, pewności, iż rzeczono dowody zostały uzyskane zgodnie z tym prawem”.

„Wojewódzki Sąd Administracyjny odwołał się także do orzecznictwa w sprawach karnych (wyroków: Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt II KK 30/08, Lex nr 1614958 i z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt V KKN 586/99, Lex nr 53048 oraz Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 3 października 2005 r., sygn. akt II AKa 218/2005, Lex nr 166006), z którego wynikało, że przekłady słowne zapisów dźwięków (rozmów) nie stanowią samoistnego ani pierwotnego dowodu, na którym sąd może poprzestać. Mogą być one wprowadzone do procesu, ale obok treści zarejestrowanych (utrwalonych dźwiękowo). Muszą być także w toku tego postępowania, zgodnie z odpowiednimi przepisami K.p.k., w tym art. 410, właściwie odtworzone (ujawnione) na rozprawie, aby mogły stanowić materiał dowodowy”.

„Sąd zwrócił również uwagę, że brak nagrań uniemożliwia nie tylko organowi, ale przede wszystkim stronie sprawdzenie poprawności dokonanej transkrypcji. Ta ostatnia okoliczność stanowi naruszenie prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu.

Ponadto Sąd administracyjny pierwszej instancji podkreślił, że sądy administracyjne nie mają kompetencji do oceny legalności takich dowodów w toku postępowania karnego, zgodnie z prawem Unii Europejskiej, a w rozpatrywanej sprawie organy podatkowe nie wskazały też na rozstrzygnięcia sądów karnych, z których taka ocena by wynikała”.

„Za tym stanowiskiem przemawia przede wszystkim, przeważający w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych, pogląd wyprowadzany z literalnego brzmienia art. 181 Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że transkrypcje (protokoły, stenogramy), a nawet wykonane na ich podstawie opracowania czy notatki (np. wyrok NSA z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt I FSK 400/06, CBOSA) z podsłuchanych przy zastosowaniu technik operacyjnych rozmów, jeśli zostały zgromadzone w sposób legalny, mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, podlegający analizie i ocenie zgodnie z regułami postępowania dowodowego unormowanego w Ordynacji podatkowej (np. wyroki NSA z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 645/08 i I FSK 646/08). Przy czym brak udostępnienia organom podatkowym, a w konsekwencji także stronie postępowania, nagrań z podsłuchów nie przesądzał automatycznie o braku mocy dowodowej takiego materiału. Przyjmowano bowiem domniemanie legalności uzyskanych przez organy podatkowe od Prokuratury tego typu materiałów dowodowych (np. wyrok NSA z dnia 8 września 2009 r., sygn. akt I FSK 754/08), a także domniemanie, że odzwierciedlają one treść rozmów uzyskanych w wyniku podsłuchu, które mogło zostać obalone, co stanowiło podstawę do ewentualnego wznowienia postępowania podatkowego (np. wyrok NSA z dnia 18 lutego 2016 r., sygn. akt I SA 1434/14)”.

„Najwyraźniej w kwestii przesłanek przemawiających za przyjęciem takiego domniemania NSA wypowiedział się w wymienionym wyżej wyroku o sygn. akt I FSK 754/08. W orzeczeniu tym Sąd drugiej instancji, uwzględniając skargę kasacyjną organu podatkowego, uchylił wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 649/07, w którym przyjęto, że organy podatkowe wykorzystując materiały z podsłuchu procesowego zebrane w postępowaniu karnym, powinny zbadać, czy w sprawie były spełnione przesłanki do zastosowania podsłuchu procesowego i czy istniało w tym zakresie prawomocne orzeczenie właściwego sądu zezwalające na stosowanie tej techniki pozyskiwania dowodów. NSA uznał bowiem, że skoro materiał uzyskany za pomocą technik operacyjnych został dopuszczony jako dowód w sprawie karnej to tym samym został on zgromadzony w sposób legalny. W przeciwnym razie właściwy organ postępowania karnego nie dopuściłby do jego procesowego wykorzystania. Sąd kasacyjny podkreślił przy tym, że w takim przypadku organy podatkowe nie mają legitymacji do dokonania samodzielnej oceny legalności zastosowania technik operacyjnych, co nie zwalnia ich z obowiązków dokonania oceny takiego materiału w trybie przewidzianym przepisami Ordynacji podatkowej. Jakkolwiek NSA nie odwołał się w tym wyroku do przepisów ustawy zasadniczej, można zauważyć, że podstawą do przyjęcia tego stanowiska jest zasada wynikająca z art. 7 Konstytucji, zgodnie z którą organy władzy publicznej (a więc także organy Prokuratury oraz organy wyposażone na podstawie odrębnych ustaw w kompetencje do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych takich jak przechwytywanie i utrwalanie za pomocą specjalnych urządzeń rozmów) działają na podstawie i w granicach prawa”.

„Pojęcie sprzeczności z prawem, użyte w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, wprowadzającym koncepcję otwartego postępowania dowodowego, stanowi nieprzekraczalną granicę umożliwiającą wykorzystywanie dowodów, których niektóre rodzaje jedynie przykładowo wymienione zostały w art. 181 tej ustawy. Sprzeczność z prawem, na co zwraca się uwagę w piśmiennictwie (zob. P. Pietrasz, Komentarz do art. 180 Ordynacji podatkowej, System Informacji Prawnej Lex 10/2018), rozumieć należy ogólnosystemowo, a nie tylko wewnątrzustawowo. Pogląd ten P. Pietrasz odnosi do korzystania w toku procedury podatkowej z dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym, zwracając uwagę, na konieczność ustalania nie tylko czy dowody takie zostały uzyskane w zgodzie z przepisami Ordynacji podatkowej, ale również czy nie zostały zdobyte wbrew zakazom dowodowym określonym w K.p.k. Na tę kwestię zwrócił również uwagę NSA w wyroku z dnia 25 sierpnia 2016 r., sygn. akt I FSK 799/16 (CBOSA), podnosząc, że w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 15 kwietnia 2016 r. art. 237 § 8 K.p.k. stanowiący *lex specialis* względem art. art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, uniemożliwiał wykorzystanie zapisu z podsłuchu telefonicznego pozyskanego w toku postępowania karnego dla dokonywania ustaleń w postępowaniu podatkowym. Ograniczenie wynikające z tego przepisu zostało usunięte na skutek uchylecia § 8 w art. 237 K.p.k. od 15 kwietnia 2016 r”.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 8 września 2009 r., sygn. akt I FSK 754/08

wyrok NSA z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt I FSK 400/06

wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 645/08 i I FSK 646/08

wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie WebMindLicences Kft., C – 419/14

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt II KK 30/08, Lex nr 1614958

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 lutego 2002 r., sygn. akt V KKN 586/99, Lex nr 53048

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.)

Art. 123

§ 1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

§ 2. Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2.

Art. 180

§ 1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

§ 2. Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, organ podatkowy może zwrócić się do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy, zwracając się o złożenie oświadczenia, uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących współnikami spółki nieposiadającej osobowości prawnej będącej stroną postępowania.

Art. 181

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 187

§ 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy.

§ 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

§ 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.

Główne problemy

1. Wykorzystanie materiałów operacyjnych w sprawach podatkowych.
2. Problematyka badania legalności dowodów w sprawach podatkowych.
3. Wykorzystanie podsłuchu – nagranie czy stenogram.
4. Wpływ prawa UE na legalność dowodów.
5. Sposoby kwestionowania środków dowodowych.

14.00 – 15.30 sesja II; prowadzenie: dr hab. Paweł Borszowski, prof. UWr

Duże problemy małych podatków (zanim zajmiemy się dużymi problemami dużych podatków)

- **opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanej elektrowni fotowoltaicznej** (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., II FSK 1275/18) – sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski
- **podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości a podmiot dokonujący amortyzacji** (wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3554/17) - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski
- **podatek od czynności cywilnoprawnych a goodwill** (wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., II FSK 3253/16) – Mirosław Michna (KPMG)
- **budowle będące w posiadaniu spółki not for profit w podatku od nieruchomości** (wyrok NSA z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 3239/15) - dr Adam Bartosiewicz (EOL)
- **podmiotowość prawna wspólnot gruntowych** (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 marca 2018 r., I SA/Rz 79/18) – dr Paweł Majka (UR)

Dyskusja

- **opodatkowanie podatkiem od nieruchomości części budowlanej elektrowni fotowoltaicznej – sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski**

Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1275/18

Budowa [...] urządzenia: paneli, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych, oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowę uznać jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

[...] Istota sporu, w zakresie wyznaczonym zarzutami niniejszego środka zaskarżenia, sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy za budowę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy uważać panele fotowoltaiczne, czy też opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą jedynie części budowlane na których są one zamocowane.

Zdaniem autora skargi kasacyjnej, panele rozumiane jako elementy krzemowe płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej, nie odpowiadają definicji budowli, gdyż są urządzeniami wymiennymi, z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji. Za budowę uznać można jedynie ich części budowlane tj. części budowlane mocowań paneli do gruntu i jedynie w tym zakresie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z kolei, w pisemnych motywach zaskarżonego wyroku Sąd I instancji opierając się zasadniczo na stanowisku judykatury i doktryny dotyczącej opodatkowania podatkiem od nieruchomości myjni samochodowej, w tym w szczególności w zakresie zwrotu „związek techniczno-użytkowy” podzielił stanowisko organu co do tego, że panele fotowoltaiczne stanowią budowlę ze względu na występujący związek techniczno-użytkowy. Według WSA, choć same panele nie są na stałe połączone ze stołem konstrukcyjnym i słupami wbijanymi w ziemię i są elementami wymiennymi, to jednak tylko w połączeniu ze wszystkim elementami stanowią całość techniczno-użytkową i mogą spełniać swoje funkcje, tj. stanowić źródło energii odnawialnej.

[...] Z przebiegu postępowania przed organami, przedstawionego przez WSA wynika, że Spółka 13 marca 2017 r. złożyła do Burmistrza wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości od farm fotowoltaicznych. W ramach opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego strona wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i handlu energią elektryczną, wyprodukowaną z odnawialnych źródeł energii.

Planuje na terenie Gminy P. rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu i eksploatacji farmy fotowoltaicznej, na którą składa się montaż w otwartej przestrzeni paneli (ogniw) fotowoltaicznych. Panele posadwione są na tzw. stołach konstrukcyjnych, połączone są siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu. Dodatkowymi elementami farmy są przetwornice i transformatory, które nie są połączone w sposób stały z gruntem. Stoły konstrukcyjne, na których montowane są panele (ogniwa fotowoltaiczne) mocowane są do słupów wbijanych do ziemi. Same panele nie są połączone trwale z gruntem, są elementami wymiennymi, nie połączonymi na stałe ze stołem konstrukcyjnym i słupami wbijanymi w ziemię. Inwestycja ma być realizowana na gruncie, do których przysługuje jej prawo własności, na podstawie decyzji o pozwolenie na budowę.

Część gruntu będzie wyłączona z produkcji rolniczej, pozostała część gruntu, nie zajęta na infrastrukturę techniczną - pozostanie gruntem rolnym.

Na tle przedstawionego opisu skarżąca zapytała: 1. czy panele fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - dalej: u.p.o.l., a w związku z tym, czy podlegają podatkowi od nieruchomości wg stawek i zasad właściwych dla budowli? 2. czy też panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotew, palowania czy płyt betonowych), a w związku z tym przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu, tj. same kotwy, palowanie czy też inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych?

W ramach własnego stanowiska wskazała, że panele fotowoltaiczne, rozumiane jako elementy krzemowe płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej, nie odpowiadają definicji budowli, gdyż są urządzeniami wymiennymi, z możliwością ich) montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji. Za budowę uznać można jedynie ich części budowlane tj. części budowlane mocowań paneli do gruntu i jedynie w tym zakresie podlegają

one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Strona podkreśliła, że prawidłowość jej stanowiska potwierdzają orzeczenia sądów.

Burmistrz w wymienionej na wstępie interpretacji indywidualnej uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. W motywach wyjaśnił, że instalacja solarna poza samą baterią słoneczną (panele fotowoltaiczne) złożona jest z zespołu rur, którymi płynie glikolowy płyn solarny przewodzący w jedną stronę energię od wymiennika ciepła, a w drugą stronę schłodzony wraca do kolektora. Ponadto, w jego skład wchodzi wymiennik ciepła (zamontowany najczęściej w zbiorniku z wodą, która jest dzięki niemu podgrzewana oraz może być połączony z instalacją centralnego ogrzewania), pompy (zapewniającej odpowiedni przepływ i ciśnienie płynu solarnego) i regulatora instalacji, który automatycznie odłącza inne źródła podgrzewania wody w instalacji centralnego ogrzewania, jeżeli energia dostarczana przez instalację solarną wystarczająco podgrzewa wodę. Panele fotowoltaiczne znajdują się na dachach budynków lub umieszczane są nad gruntem na słupkach.

Organ uznał, że na tle przedstawionego stanu prawnego panele fotowoltaiczne należy traktować jako element sieci elektroenergetycznej, do której po zakończeniu inwestycji będą podłączone. Łącznie z pozostałymi elementami będą stanowiły całość techniczno-użytkową. Budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest sieć techniczna składająca się z różnych elementów, w tym również paneli fotowoltaicznych wraz z systemem ich mocowania do gruntu. Brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do tego aby na potrzeby opodatkowania "rozbijać" tego typu obiekty na części budowlane i niebudowlane.

[...] Sąd I instancji skargę strony [na ww. interpretację] oddalił, albowiem uznał, że stanowisko Burmistrza przedstawione w zaskarżonej interpretacji indywidualnej jest prawidłowe.

[...] Aby farma fotowoltaiczna a raczej panel fotowoltaiczny mógł stanowić budowlę - musi stanowić całość techniczno-użytkową. WSA zaznaczył, że kiedy taka całość, związek techniczno-użytkowy zachodzi, tego przepisy prawa budowlanego nie wyjaśniają. Dlatego posługując się regułami wykładni językowej należy sięgnąć w tym zakresie do potocznego, językowego znaczenia tego określenia i odwołać się do poglądów orzecznictwa sądowego. Z całością techniczno-użytkową będziemy mieć do czynienia wówczas, gdy - jak pisze Sąd Najwyższy w wyroku z 28 czerwca 2002 r., I CK 5/02, Prawo bankowe 2002, nr 12, s. 17 - "określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, a o tym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Jeżeli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie tak, że tworzą razem gospodarczą całość, to stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować". Związek techniczny (zob. M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. 3, Warszawa 1992, s. 486), to fizyczne połączenie wynikające ze sposobu wykonania obiektu. Związek użytkowy to (ibidem, s. 645) "funkcjonalne połączenie i powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt". Wykazanie tego związku techniczno-użytkowego pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obiektu budowlanego o złożonej budowie. Jak pisze B. Pahl w glosie do wyroku WSA w Rzeszowie z 25 lipca 2013 r., I SA/Rz 420/13, dostępnej w wersji elektronicznej Lex/el. 2013 do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., chodzi tutaj o obiekt kompletny, czyli taki, którego wykorzystanie wszystkich fizycznie połączonych elementów pozwala na realizowanie funkcji, dla których został stworzony.

[...] Ze względu na złożony charakter obiektu wszystkie elementy, w tym urządzenia, instalacje, elementy konstrukcyjne są ze sobą zintegrowane, stanowiąc tym samym jednolity ustrój konstrukcyjny. Nie ma przy tym znaczenia to, że urządzenia techniczne mogą być zdemontowane i przeniesione w inne miejsce. Bez stosownej konstrukcji, na której zostaną one umieszczone, nie będą one mogły prawidłowo funkcjonować. Jak wskazała Spółka panele posadowione są na tzw. stołach konstrukcyjnych, połączone są siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu. Dodatkowymi elementami farmy są przetwornice i transformatory, które nie są połączone w sposób stały z gruntem. Stoły konstrukcyjne, na których montowane są panele (ogniwa fotowoltaiczne) mocowane są do słupów wbijanych do ziemi. Same panele nie są połączone trwale z gruntem, są elementami wymiennymi, nie połączonymi na stałe ze stołem konstrukcyjnym i słupami wbijanymi w ziemię. W ocenie Sądu jednak tylko w połączeniu ze wszystkimi elementami stanowią całość techniczno-użytkową i mogą spełniać swoją funkcję i stanowić źródło energii odnawialnej. Paneli nie można zatem "rozbijać" na czynniki (elementy) o charakterze budowlanym i niebudowlanym. Nie sposób także przyjąć, że pomiędzy elementami budowlanymi i technicznymi paneli zachodzi tylko związek użytkowy. Urządzenia techniczne nie zostały włączone do obiektu budowlanego tylko dla przemijającego użytku, lecz do stałego ich łącznego z częściami budowlanymi użytkowania tak by farma mogła spełniać swoje funkcje techniczno-użytkowe.

W skardze kasacyjnej na powyższy wyrok Spółka zarzuciła obrazę prawa materialnego, tj. art. 3 pkt 1 u.p.b. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. poprzez błędną ich wykładnię polegającą na: a) przyjęciu, że panele fotowoltaiczne (urządzenia techniczne) są obiektem budowlanym stanowiącym budowlę, b)

utożsamianie związku użytkowego paneli fotowoltaicznych z częściami budowlanymi w postaci stołów konstrukcyjnych i słupów mocujących ze związkiem technicznym pomiędzy tymi elementami, c) pominięciu przy dokonywaniu wykładni art. 3 pkt 1 u.p.b. definicji legalnej zawartej w art. 3 pkt 3 u.p.b. skutkującą przyjęciem, że części niebudowlane, tj. panele fotowoltaiczne są budowlami, a co za tym idzie winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

[...] Naczelny Sąd Administracyjny [uznając skargę kasacyjną za zasadną], ustosunkowując się do wyżej przedstawionego zagadnienia problemowego stwierdza, że racje w tym sporze przyznać należy Spółce. Aprobując wykładnię spornych przepisów prezentowaną przez stronę, jako wzorzec normatywny przy kontroli zaskarżonej interpretacji indywidualnej, Skład orzekający w niniejszej sprawie uznaje przede wszystkim za trafny zarzut pominięcia przy dokonywaniu wykładni art. 3 pkt 1 u.p.b. definicji legalnej zawartej w art. 3 pkt 3 u.p.b.

[...] Sąd I instancji dokonując wykładni pojęcia budowli ograniczył się wyłącznie do treści art. 3 pkt 1 u.p.b., całkowicie zaś pominął przepis który tę definicję uszczegóławiał, dopełniał – tj. art. 3 pkt 3 u.p.b. Tymczasem, prawidłowa wykładnia analizowanego pojęcia nie mogła zostać przeprowadzona w oderwaniu od definicji legalnej zawartej w pkt 3 w/w normy prawnej. Należy zgodzić się z autorem skargi kasacyjnej, że każdy przepis prawa stanowi część systemu prawnego i nie może funkcjonować w oddzieleniu od innych przepisów. Zatem, pominięcie tej definicji było błędem zasadniczym wykładni poczynionej przez Sąd I instancji, i niewątpliwie miało wpływ na ostateczny wynik sprawy.

Definicja legalna budowli zawarta w art. 3 pkt 3 u.p.b. zbudowana jest z kilku elementów. Po pierwsze, budowla, to każdy obiekt budowlany. Po drugie, z obiektów budowlanych zostały wyłączone obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jako stanowiące odrębne kategorie. Po trzecie, przepis ten zawiera przykładowy katalog obiektów budowlanych. Po czwarte, budowle to także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych, te katalogi mają charakter otwarty.

Zatem, oceny kwalifikacji paneli należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Przeprowadzona pod tym kątem analiza dowodzi, że żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych. Co istotne, wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. Kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje natomiast w przykładach urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle. Kotły i piece przemysłowe służą bowiem do wytwarzania energii cieplnej, a elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne.

Istotne znaczenie ma również i to, że jak wynika z opisu stanu faktycznego – istnieje łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany ich na inny element prądowórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych.

Trafnie autor skargi kasacyjnej podkreśla, że ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, a co za tym idzie - a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń. Pogląd ten w pełni identyfikuje się z tezą powołanego przez niego prawomocnego wyroku WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r. sygn. akt I SA/Gl 321/10 - „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 84 z 2002 r. z późn. zm.) i art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca Prawa budowlanego (Dz. U. Nr 207, poz. 2016 z 2003 r. z późn. zm.) podlegają części budowlane baterii koksowniczych (pieców przemysłowych) oraz fundamenty, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Budowlą bowiem nie jest bateria koksownicza jako całość techniczno - użytkowa (art. 3 pkt 1 Pb), ale jej część budowlana (art. 3 pkt 3 Pb) i tylko ta część podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.” (powołany w skardze kasacyjnej).” W niniejszej sprawie należałoby więc przyjąć, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa.

Rację ma autor skargi kasacyjnej twierdząc, że budowlę zdefiniowano w u.p.b., poprzez definicję zakresową niepełną. Nie wskazuje ona bowiem w definiensie wszystkich elementów z danego zakresu, a ogranicza się jedynie do wyróżnienia przykładu tych elementów. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09 uznano, że o ile w prawie budowlanym dopuszczalne jest przyjęcie, że definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, taka wykładnia jest niedopuszczalna.

Za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach u.p.b. [tak też: wyrok NSA z 6 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2742/16]. Co istotne, budowla musi przy tym stanowić całość techniczno-użytkową. Tę natomiast należy rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł służyć określonemu celowi. Obiektem budowlanym może zatem - w zależności od konkretnego stanu faktycznego - być budowla, budowla wraz z instalacjami i urządzeniami, a także traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle, pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące w nim całość techniczno-użytkową.

W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie, co składa się na daną budowlę jako całość techniczno-użytkową nie można pominąć wyliczenia budowli, zawartego w art. 3 pkt 3 u.p.b. i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 tej ustawy (por. wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08, czy z 7 października 2009 r., II FSK 635/08). Nie może zatem być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach u.p.b. i nie jest do tych obiektów nawet podobny (por. wyrok NSA z 10 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2137/16). Pogląd ten należy w pełni podzielić. Wśród budowli wymienia się bowiem, m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, i innych urządzeń), a także fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów, składających się na całość użytkową. Wymienione przykładowo budowle, a także treść art. 3 pkt 9 u.p.b. wskazują na to, że w przypadku powiązania części budowlanych z urządzeniami technicznymi dla oceny, czy jest to budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniami i instalacjami, czy też budowla i odrębne od niej urządzenia techniczne, należy zbadać, czy tworzą one całość wyłącznie użytkową, ale są odrębne pod względem technicznym, czy też tworzą całość techniczno-użytkową, bo stanowią całość także pod względem technicznym (wykonane są według tej samej techniki). Ustawodawca wymaga bowiem nie tylko istnienia związku użytkowego, ale również technicznego. Warunek ten dotyczy tak budowli, jak i urządzeń i instalacji, które stanowią jeden obiekt budowlany jako budowla.

Ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Strona to niejednokrotnie w toku prowadzonego postępowania akcentowała. Stoły konstrukcyjne wraz ze słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje metalowe, natomiast panele fotowoltaiczne to zaawansowane technicznie elementy półprzewodnikowe (zazwyczaj krzemowe), w których następuje przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego.

Z powyższych względów, na akceptację zasługuje stanowisko strony skarżącej, że budowa analizowanego urządzenia: paneli, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych, oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowlę uznać jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości [...].

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 855/13

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 854/13

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 2 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Go 198/15

Przepisy

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

Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

[...]

- 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;

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.)

Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) 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;
[...]
- 3) 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

Główny problem

1. Ustalenie, co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości: czy elektrownia fotowoltaiczna w całości, czy tylko jej część budowlana.

- **podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości a podmiot dokonujący amortyzacji - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski**

Wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., sygn. akt II FSK 3554/17

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. może być rozumiany w taki sposób, że to podatnik podatku od nieruchomości powinien dokonywać amortyzacji budowli. Jeżeli zaś podatnik podatku od nieruchomości nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, to zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania budowli lub ich części stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

[...] We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej [...] Spółka wskazała, że jest spółką osobową, prowadzi działalność gospodarczą polegającą głównie na wytwarzaniu energii elektrycznej przy pomocy znajdujących się w jej posiadaniu urządzeń i budowli. Spółka jest właścicielem środków trwałych położonych na terenie Gminy P.: części budowlanych urządzenia technicznego tj. fundamentu i masztu; urządzenia technicznego w postaci turbiny elektrowni wiatrowej; drogi dojazdowej z placem montażowym; kabli elektroenergetycznych. Turbina została uruchomiona w grudniu 2013r. Urządzenie techniczne, jak każde tego typu urządzenie zainstalowane jest na części budowlanej w taki sposób, który umożliwia w każdej chwili demontaż i zastąpienie tego elementu nowym bądź innym tego typu; urządzenie techniczne zainstalowane jest do części budowlanej w sposób czasowy, na okres 20 - 25 lat. W okresie tym urządzenie to zajmuje się wytwarzaniem energii elektrycznej, która jest przesyłana za pomocą linii przesyłowych do odbiorców końcowych. Okres użytkowania urządzenia technicznego jest krótszy niż okres użytkowania części budowlanej, która może służyć zainstalowaniu kolejnego urządzenia technicznego, po zużyciu dotychczasowego. W ewidencji środków trwałych Spółki każdy z ww. elementów posiada odrębny symbol wg Klasyfikacji Środków Trwałych, określonych rozporządzeniem Rady Ministrów z 10 grudnia 2010r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych (Dz.U. z 2010r., nr 242 poz. 1622 ze zm., dalej zwanego: "rozporządzenie w sprawie klasyfikacji środków trwałych"). Środki trwałe w postaci urządzenia technicznego i części budowlanej są dwoma niezależnymi środkami trwałymi o następujących symbolach KŚT:346 - zespoły prądotwórcze wiatrowe (urządzenia techniczne), 201 - budowla na terenach elektrowni wiatrowych (część budowlana).

Z uwagi na to, że urządzenie techniczne jak i część budowlana stanowią dwa niezależne środki trwałe, wspólnicy Spółki dokonują odrębnie odpisów amortyzacyjnych wskazanych środków trwałych i według różnych stawek amortyzacji. Spółka korzystając z ww. środków trwałych prowadzi działalność gospodarczą, tj. za ich pomocą wytwarza energię elektryczną w oparciu o odnawialne źródło energii (wiatr) oraz dokonuje jej sprzedaży.

W związku z powyższym spółka zadała następujące pytania:

[...]

2. W przypadku odpowiedzi organu podatkowego, iż od 1 stycznia 2017r. opodatkowaniu podlega zarówno część budowlana jak i urządzenie techniczne jako jeden obiekt budowlany, to czy podstawę opodatkowania stanowić będzie ustalona na dzień 1 stycznia 2017r. wartość rynkowa części budowlanej oraz urządzenia technicznego (łącznie), tj. zgodnie z treścią art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2015r. poz. 613 ze zm., zwanej dalej "u.p.o.l."), z uwagi na niedokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez wspólników Spółki wskazanych dwóch elementów składowych, jako jednego obiektu budowlanego?

[...] Spółka wskazała, że z uwagi na:

- brak w ewidencji środków trwałych Spółki, jak i także w rozporządzeniu, takiego obiektu budowlanego jak elektrownia wiatrowa (urządzenie techniczne oraz część budowlana sklasyfikowane są w ewidencji środków trwałych wnioskodawcy oraz w rozporządzeniu dwoma odrębnymi symbolami KŚT),
- okoliczność, iż dla urządzeń technicznych oraz dla części budowlanych ustalono odrębnie dwie wartości początkowe,
- od ww. środków trwałych odpisy amortyzacyjne dokonywane są przez Spółkę, odrębnie dla urządzenia technicznego oraz dla części budowlanej, według dwóch różnych stawek,
- niemożliwość ustalenia w związku z tym wartości początkowej dla elektrowni wiatrowej jako całości, zarówno przez wspólników jak i przez Spółkę,
- okoliczność, że Spółka nie jest podatnikiem podatku dochodowego i nie stosuje się do niego przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych,

podstawę opodatkowania od 1 stycznia 2017r. podatkiem od nieruchomości stanowić będzie wartość rynkowa elektrowni wiatrowej (składającej się z urządzenia technicznego i części budowlanej), zgodnie z treścią art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

W interpretacji indywidualnej z 24 stycznia 2017r. Wójt uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wyjaśnił, że stanowisko Spółki opiera się na całkowicie błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych z całkowitym pominięciem zmian legislacyjnych, jakie spowodowało wejście w życie z dniem 16 lipca 2016r. u.i.e.w. Ustawa ta zmieniła pojęcie elektrowni wiatrowych w kontekście opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości.

[...] Organ wskazał dalej, że stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wyjątki, o których mowa w tym przepisie dotyczą wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu (art. 4 ust. 4), od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5) oraz od budowli ulepszonych lub w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Chociaż zasadniczo zmiana wartości budowli wiąże się z ostatnią ze wskazanych sytuacji, to jednak przepis ten nie może znaleźć zastosowania przy nowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zmiana wartości (jej podniesienie) dla celów podatku od nieruchomości, nie była bowiem wynikiem sytuacji, o których mowa w art. 4 ust. 6 u.p.o.l. W konsekwencji, skoro nie zachodzi żaden z wyjątków, o których mowa w ust. 4-6, podstawa opodatkowania powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Następnie organ wyjaśnił, że jeżeli więc podatnik dokonuje od elementów składających się na elektrownię wiatrową (części budowli) odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość takiej elektrowni, na którą składają się fundament i maszt oraz elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, ustalona na dzień 1 stycznia 2017r. Będzie to więc wartość, która zasadniczo powinna wynikać z prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych. Jedynie, gdy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość rynkowa wszystkich wskazanych elementów, określona na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.).

Organ podkreślił, że wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie w związku z tym, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez podatnika ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Dlatego, tak jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały, tak też należy przyjąć, iż możliwe jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych w ewidencji podatnika. Sytuacja ta nie uległa zmianie po 1 stycznia 2017r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił skargę [wywiedzioną od ww. indywidualnej interpretacji].

Sąd wyjaśnił, że sporne zagadnienie sprowadza się do rozstrzygnięcia kwestii, czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017r. za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy uznawać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (fundament i wieża), czy także wchodzące w jej skład urządzenia techniczne.

Ponadto skarżąca w razie uznania, że opodatkowaniu podlega elektrownia wiatrowa w całości, uznała, że podstawę opodatkowania należy określić stosownie do treści art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jako że skarżąca, która jest podatnikiem podatku od nieruchomości, nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, dokonuje je jej wspólnik, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zdaniem skarżącej określenie wartości początkowej budowli jest niemożliwe ze względu na brak w ewidencji środków trwałych skarżącej takiego obiektu budowlanego, jak elektrownia wiatrowa.

Zdaniem organu interpretacyjnego wartość budowli powinna być określona stosownie do treści art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

[...] Odnosząc się natomiast do kwestii związanych określeniem podstawy opodatkowania Sąd I instancji wskazał po analizie art. 4 u.p.o.l., że zasadą jest określanie podstawy opodatkowania dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jako wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Przepis ten

jednak wskazuje na zastrzeżenie regulacji z ust. 4 do 6. Zastrzeżenia z ust. 4 i ust. 6 nie dotyczą rozpoznawanej sprawy. Z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. natomiast wynika, że jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. W przepisie tym użyto zwrotu "nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych". Literalna wykładnia tego przepisu zatem prowadzi zdaniem Sądu I instancji do wniosku, że znajdzie on zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy od konkretnej budowli w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, przypis ten nie wiąże dokonywania odpisów amortyzacyjnych z osobą podatnika, a z przedmiotem opodatkowania. W ocenie Sądu I instancji forma organizacyjno-prawna, w jakiej podatnik prowadzi działalność gospodarczą, nie może przesądzać o określeniu podstawy opodatkowania, a w istocie do tego sprowadza się stanowisko skarżącej, skoro ona jako spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Jednak podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jest wspólnik skarżącej – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, która dokonuje odpisów amortyzacyjnych od przedmiotowych budowli, w konsekwencji zatem, skoro odpisy amortyzacyjne od budowli będących przedmiotem opodatkowania są dokonywane, to podstawa opodatkowania powinna być określona stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Sama w sobie okoliczność, że w ewidencji środków trwałych skarżącej nie znajduje się elektrownia wiatrowa nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania, istotny bowiem z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych. Zdaniem Sądu I instancji na określenie podstawy opodatkowania nie ma także wpływu okoliczność, że w ewidencji środków trwałych wspólnicy skarżącej dokonują odrębnie odpisów amortyzacyjnych dla urządzenia technicznego i odrębnie dla części budowlanych oraz, że dla poszczególnych elementów odrębnie ustalono wartość początkową. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości bowiem nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa podatkowa zawiera odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych jedynie w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Tym samym za nieistotne należy uznać, że części budowlane oraz urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej nie stanowią jednego środka trwałego. Kwestią prawnie doniosłą jest ustalenie, który z obiektów posiadanych przez podatnika powinien być sklasyfikowany jako budowla lub jej część i jaka jest jej wartość określona według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, to podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. [...] Spółka wniosła skargę kasacyjną i zaskarżyła powyższy wyrok w całości zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 2 i pkt 1 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania oraz przepisów prawa materialnego, a w szczególności:

a. art. 146 § 1 p.p.s.a. mające istotny wpływ na wynik niniejszego postępowania poprzez jego niezastosowanie i nieuwzględnienie skargi w sytuacji, kiedy skarga ta zasługiwała na uwzględnienie z uwagi na rangę podniesionych w niej zarzutów;

b. art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak odniesienia się (i pełnego wyjaśnienia) przez Sąd I instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku do przedstawionego przez Skarżącą w skardze oraz w dalszych pismach procesowych stanowiska, zgodnie z którym:

- Skarżąca – jako spółka osobowa, nie jest podatnikiem podatku dochodowego oraz nie dokonuje amortyzacji podatkowej budowli (elektrowni wiatrowej), nie prowadzi ewidencji środków trwałych w tym zakresie (nie ma takiego obowiązku), wobec czego nie jest w stanie określić podstawy opodatkowania na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.; Sąd I instancji nie wyjaśnił w związku z tym, w jaki sposób Skarżąca powinna określić podstawę opodatkowania w przypadku budowli, jaką jest elektrownia wiatrowa, wskazując jedynie, że zastosowanie powinien mieć w stosunku do Skarżącej przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.,

[...]

f. art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz art. 4 ust. 5 u.p.o.l. poprzez błędne przyjęcie, iż w niniejszej sprawie podstawę opodatkowania w przypadku elektrowni wiatrowych stanowi nie wartość rynkowa, lecz wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne;

g. art. 16g ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 22g ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz przepisów załącznika nr 1 do ww. ustaw poprzez błędne przyjęcie, iż można na podstawie tychże przepisów określić (ustalić) wartość początkową obiektu elektrowni wiatrowej (jako całości składającej się z elementów budowlanych i urządzeń technicznych) dla celów amortyzacji podatkowej;

h. art. 16g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 22g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, poprzez błędne przyjęcie, iż przepisy te mają zastosowanie do Spółki, skoro to nie Spółka jest podatnikiem na gruncie podatków dochodowych, zaś podatnikami w podatku na gruncie ww. ustaw są wspólnicy Spółki (Spółka jest spółką osobową), co powoduje, iż Spółka nie ma możliwości określenia wartości początkowej dla celów amortyzacji podatkowej wskazanego środka trwałego na gruncie przepisów o podatkach dochodowych;

i. przepisów rozporządzenia w sprawie klasyfikacji środków trwałych poprzez błędne przyjęcie, że na gruncie rozporządzenia istnieje taki środek trwały, jak elektrownia wiatrowa (składająca się z połączonych elementów budowlanych oraz urządzenia technicznego, jako całość);

[...]Naczelny Sąd Administracyjny [uwzględnił] skargę kasacyjną, jakkolwiek nie wszystkie zarzuty okazały się zasadne.

[...] Przechodząc do drugiej kwestii spornej należy przypomnieć, że dotyczy ona zagadnienia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, która to kwestia została uregulowana w art. 4 u.p.o.l.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w obowiązującym brzmieniu stanowi, że podstawę opodatkowania stanowi: dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Powołany powyżej przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przewiduje zatem ustalenie wartości budowli podlegającej opodatkowaniu jako wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji. W myśl przepisu art. 16f ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych amortyzacji dokonuje się od wartości początkowej środka trwałego (w tym budowli). Wartość tę oblicza się na podstawie kryteriów określonych w art. 16g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przedstawione wyżej regulacje wskazują zatem jako podstawową zasadę ustalania wartości budowli przyjmowanie jej wartości początkowej obliczonej na podstawie podanych przepisów ustawy o podatku dochodowym. Jednakże przepis art. 4 ust. 5 u.p.o.l. od zasady tej przewiduje wyjątek obejmujący sytuacje, gdy dany środek nie jest amortyzowany, nie dokonuje się od niego odpisów amortyzacyjnych. Przewiduje on, że w takim przypadku wartość budowli stanowi jej wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Przesłanką zastosowania tej metody obliczania wartości budowli do opodatkowania jest więc zaistnienie sytuacji, kiedy dana budowla, wykorzystywana w działalności gospodarczej, nie jest amortyzowana.

Jako kluczowy problem w opisanym wyżej kontekście jawi się ustalenie rodzaju amortyzacji, jaka musi być dokonywana, aby przepis o ustaleniu na tej podstawie podstawy opodatkowania miał zastosowania. W prawie funkcjonują bowiem jej dwa rodzaje: amortyzacja podatkowa i amortyzacja bilansowa. Obie te instytucje prawne, jakkolwiek charakterem i sposobem stosowania zbliżone do siebie, zostały jednak uregulowane w dwóch różnych aktach prawnych.

Amortyzacja podatkowa została uregulowana w ustawach o podatkach dochodowych, od osób fizycznych i od osób prawnych (ta druga regulacja określa ją w przepisach art. 16a do 16m), zaś amortyzacja bilansowa została unormowana przepisami o rachunkowości (Dz. U. z 2018r. poz. 395 z późn. zm., zwana dalej "ustawa o rachunkowości"), gdzie sposób obliczania wartości początkowej środka trwałego został ujęty w przepisie art. 28 ust. 1 pkt 1 do art. 31, zaś zasady i sposób amortyzacji zostały uregulowane w art. 32 tej ustawy.

Pomimo więc posługiwania się analogiczną terminologią, oba rodzaje amortyzacji, o których wyżej mowa, zostały kompleksowo uregulowane w dwóch odrębnych aktach prawnych. Poza tym zachodzą pomiędzy nimi różnice odnośnie zasad obliczania wartości początkowej środka trwałego, a także długości okresu amortyzowania, jak również wysokości rat amortyzacyjnych odnoszonych do wartości tego środka. O ile bowiem regulacja podatkowa przewiduje sztywne ramy okresów amortyzowania i wysokości odpisów amortyzacyjnych, to regulacja rachunkowa przewiduje dużą rolę przedsiębiorcy, który określa okres amortyzacyjny z uwzględnieniem szybkości zużywania się danego środka w majątku przedsiębiorstwa.

Wartość początkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ustalana jest tylko i wyłącznie w oparciu o przepisy podatkowe w zakresie podatku dochodowego, w związku z tym przyjąć należy, że odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w tym przepisie, nie sposób jest odnosić do odpisów czynionych na podstawie ustawy o rachunkowości. Zatem dokonywanie odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów podatkowych wyklucza ustalanie wartości budowli na podstawie ustalonej wartości rynkowej. W przypadku zaś dokonywania jedynie odpisów bilansowych, na podstawie przepisów o rachunkowości, wartość tych budowli musi być ustalona w oparciu o wartość rynkową. Za takim stanowiskiem przemawia dyrektywa wykładni systemowej wewnętrznej. Ponieważ obie instytucje amortyzacji są określane tym samym pojęciem, to wykładnia językowa jest w tym wypadku całkowicie nieprzydatna.

Sięgając jednak do wykładni systemowej wewnętrznej, odnoszącej się do tego samego aktu prawnego, należy wskazać, że ustawodawca określając wartość budowli jako wartość początkową w myśl przepisów podatkowych i posługując się następnie pojęciem amortyzacji, korzysta z języka tej samej regulacji, a więc ustawy podatkowej. Nie znajduje uzasadnienia w realiach tej wykładni przyjęcie, że wartość początkowa ma być ustalana na podstawie wartości z ustawy podatkowej, zaś pojęcie amortyzacji dotyczy obu tych ustaw, tj. ustawy podatkowej i ustawy o rachunkowości. Jeżeli bowiem ustawodawca odniósł się do ustawy podatkowej, to później występujące w niej pojęcia powinny być również wykładane tak, jak wynika to z tej ustawy. Skoro więc ustawodawca stanowi o niedokonywaniu amortyzacji, a wcześniej odniósł się do wartości początkowej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, to należy rozumieć, że chodzi o amortyzację w rozumieniu tej ustawy. Cała regulacja jest w takim zakresie kompletna i spójna. Nie stosuje się przepisów podatkowych do obliczania wartości budowli, jeżeli nie jest ona na ich podstawie amortyzowana. Za takim ustaleniem przemawia również wykładnia systemowa zewnętrzna. Otóż ustawa o rachunkowości nie jest ustawą podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 O.p., zaś jej przepisy nie stanowią przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 tej ustawy. Taki charakter regulacji zawartych w tym akcie prawnym, nakazuje wykluczyć jej przepisy z mechanizmu ustalania wysokości podatku, w tym przypadku - podatku od nieruchomości.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że dla określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku budowli ma znaczenie fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów podatkowych.

Wykładnia językowa art. 4 ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że przepis ten nie będzie miał zastosowania, jeżeli jakkolwiek podmiot dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Może być to podatnik, ale też możliwa jest sytuacja, gdy odpisów takich będzie dokonywał inny podmiot. Aby zatem przepis art. 4 ust. 5 u.p.o.l. nie miał zastosowania, odpisy mogą być dokonywane zarówno przez podatnika, jak i przez inny, niż on, podmiot. Należy w tym miejscu podkreślić, że chodzi o dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez podmiot do tego uprawniony. Nie można bowiem przyjmować, że dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez podmiot do tego nieuprawniony miałyby wywoływać skutki w odniesieniu do sytuacji prawopodatkowej innego podatnika. Wskazać w tym miejscu należy, że stosownie do art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

Wykładnia gramatyczna tego przepisu prowadzi do jednego wniosku, że amortyzować można środek trwały, którego jest się właścicielem lub użytkownikiem na podstawie wyżej wymienionych umów. Z kolei inwestycja w obcym środku trwałym, która zgodnie z przepisami art. 16a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podlega amortyzacji, stanowi u inwestora odrębny od nieruchomości środek trwały i podlega amortyzacji wg zasad określonych dla takich środków trwałych (art. 16j ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Przyjęcie założenia, że art. 4 ust. 5 u.p.o.l. nie będzie miał zastosowania, jeżeli jakkolwiek uprawniony podmiot dokonuje odpisów amortyzacyjnych, wiąże się z szeregiem praktycznych problemów wynikających z sytuacji, gdy podmiot inny, niż podatnik podatku od nieruchomości, dokonywałby amortyzacji środków trwałych. Skłania to do dalszych poszukiwań interpretacyjnych pozwalających na ustalenie takiej treści normy zawartej w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., która byłaby możliwa do zaakceptowania. Prawidłowa wykładnia ww. przepisu powinna uwzględniać to, że jakkolwiek przepis ten nie wskazuje bezpośrednio, że to podatnik podatku od nieruchomości powinien dokonywać amortyzacji budowli, tym niemniej należy mieć na uwadze miejsce analizowanego przepisu w akcie prawnym. Artykuł 4 znajduje się w rozdziale 1 "Przepisy ogólne", gdzie art. 2 stanowi o zakresie przedmiotowym ustawy, w art. 3 wskazano zakres podmiotowy, a więc kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Czytając zatem art. 4 dotyczący podstawy opodatkowania należy interpretować go w ten sposób, że to podatnik podatku od nieruchomości określa wartość budowli przyjmując za podstawę wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych przyjętą przez niego dla amortyzacji danej budowli. Przyjęta interpretacja znajduje potwierdzenie w treści art. 4 ust. 5 i ust. 7, gdzie ustawodawca odwołuje się już wprost do pojęcia podatnika (podatku od nieruchomości). Oznacza to, że w przypadku spółki komandytowej, która to spółka nie jest podatnikiem podatku dochodowego (zgodnie z odpowiednimi przepisami w tym zakresie podatnikami podatku dochodowego od dochodów spółki pozostają jej wspólnicy, odpowiednio osoby prawne i fizyczne) i nie ciąży na niej prawny

obowiązek prowadzenia ewidencji środków trwałych na potrzeby podatku dochodowego oraz nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych przedmiotowych budowli, a tym samym do uwzględniania ich jako koszty uzyskania przychodów na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie może stanowić wartość początkowa posiadanych budowli przyjmowana dla celów amortyzacji, ponieważ odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego dokonuje się u jej współników, a nie u niej samej, gdyż to nie ona jest podatnikiem tegoż podatku.

Podsumowując tę część rozważań należy stwierdzić, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. może być rozumiany w taki sposób, że to podatnik podatku od nieruchomości powinien dokonywać amortyzacji budowli. Jeżeli zaś podatnik podatku od nieruchomości nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, to zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania budowli lub ich części stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (por. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017r., sygn. akt II FSK 1633/17). Powstaje jednak wówczas pytanie, czy w sytuacji, gdy podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka komandytowa i jeśli przyjąć założenie, że spółka komandytowa nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, to czy dokonywanie przez współników odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego nie powinno być uznane za tożsame z dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych przez samą spółkę. Stosowanie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. byłoby wówczas wyłączone.

Można również przyjąć założenie, że skoro spółka komandytowa, w odróżnieniu od spółki cywilnej, jest samodzielnym podatnikiem podatku od nieruchomości (jest ułomną osobą prawną, może samodzielnie nabywać i zbywać prawa oraz zaciągać zobowiązania), a przy tym spółka ta prowadzi jedno przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55(1) k.c. i jedne urządzenia księgowo, to spółka prowadzi zatem jedną ewidencję środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych. Powyższe oznacza, że - z punktu widzenia podatku dochodowego - w pierwszej kolejności należy ustalić podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym, tak jakby spółka była podatnikiem, a dopiero tak obliczony dochód dzielony jest wg określonych proporcji pomiędzy poszczególnych współników, którzy obciążeni są podatkiem dochodowym. Należałoby zatem uznać, że to nie podatnicy podatku dochodowego prowadzą ewidencję środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, a spółka komandytowa. Amortyzacja zaś (niezależnie od tego, czy określone środki zostały w niej ujęte czy nie) jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez współników byłoby wówczas okolicznością niemającą znaczenia dla możliwości stosowania art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jednakże od decyzji spółki komandytowej o dokonywaniu lub niedokonywaniu odpisów amortyzacyjnych zależałaby dopuszczalność zastosowania art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

Przechodząc do okoliczności rozpoznawanej sprawy należy zauważyć, że Sąd I instancji prawidłowo wskazał, że przepis art. 4 ust. 5 u.p.o.l. nie znajduje zastosowania w przypadku dokonywania amortyzacji podatkowej. Sąd I instancji przyjął również, że przepis ten nie jest stosowany w sytuacji, gdy współnik skarżącej – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, dokonuje odpisów amortyzacyjnych od przedmiotowych budowli, wobec czego podstawa opodatkowania powinna być określona stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Sąd I instancji nie wskazał jednak w istocie rzeczy argumentów oraz ciągu myślowego, który doprowadził Sąd do takiego wniosku. W tym zakresie uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie poddaje się kontroli instancyjnej, dlatego też za zasadny należy uznać zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. [...]

Przepisy

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

Art. 4. 1. Podstawę opodatkowania stanowi:

[...]

3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

[...]

5. Jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

[...]

Główny problem

1. Czy art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ma zastosowanie, jeżeli odpisy amortyzacyjne od środka trwałego nie są dokonywane przez jego właściciela, tj. osobową spółkę prawa handlowego, lecz przez współników tej spółki?

- **opodatkowanie wartości firmy (goodwill) podatkiem od czynności cywilnoprawnych – Mirosław Michna (KPMG)**

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 3253/16 – orzeczenie prawomocne

1. **Goodwill rozumiane, jako dobra reputacja, dobra pozycja, wizerunek firmy, jest częścią przedsiębiorstwa. To prawo majątkowe na dobrach niematerialnych (obok firmy - nazwy, tajemnic przedsiębiorstwa, tzw. prawa do klienteli). Ze specyfiki "goodwill" wynika, że na podstawie umowy sprzedaży staje się wymierną wartością. Można go sprzedać razem z przedsiębiorstwem jest bowiem prawem nierozzerwalnie związanym z konkretną firmą. Jest więc prawem akcesoryjnym, podwyższającym jego wartość - tzw. standing firmy, przez który rozumiemy - opinię o rzetelności przedsiębiorstwa.**
2. **Firma posiadająca dobry "goodwill" ma odpowiednio większą wartość w stosunku do wartości jej majątku rzeczowego. Cena negocjacyjna przy sprzedaży konkretnego przedsiębiorstwa jest wyższa od materialnej podstawy wyceny przedsiębiorstwa.**
3. **Ujawniona wartość firmy ("goodwill") wpływa na wartość transakcji w poszczególnych składnikach sprzedawanego zespołu dóbr przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zatem wartość firmy powinna zostać jako prawo majątkowe uwzględniona przy określaniu wartości rzeczy i praw majątkowych stanowiących składniki przedsiębiorstwa.**
4. **Należy podzielić stanowisko, że o zaliczeniu danego prawa do kategorii prawa majątkowego rozstrzygają łącznie dwie przesłanki. Po pierwsze - czy dane prawo może być przedmiotem obrotu, czy jest więc zbywalne.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia

W punkcie wyjścia należy więc podkreślić, że stosownie do treści przepisu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c., opodatkowaniu tym podatkiem podlegają m.in. umowy sprzedaży rzeczy i praw majątkowych. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. podstawę opodatkowania stanowi przy umowie sprzedaży - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego.

Zgodnie z wypracowanym w tym przedmiocie stanowiskiem judykatury - umowa sprzedaży przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) - podlega p.c.c. w wysokości będącej sumą opłat od rzeczy i praw majątkowych składających się na przedsiębiorstwo, przy czym opodatkowana jest tylko sprzedaż rzeczy i praw majątkowych.

Na problem braku definicji legalnej pojęcia prawa majątkowego zarówno w u.p.c.c., jaki w obowiązującym stanie prawnym [też w odniesieniu do pojęcia prawa niemajątkowego] zwrócił uwagę Sąd I instancji. W istocie, kwestię tę ustawodawca pozostawił do rozstrzygnięcia doktrynie. Ta zaś dość powszechnie przyjmuje, że majątkowy charakter posiadają przede wszystkim prawa związane z własnością oraz prawa na dobrach niematerialnych oparte na czynniku ekonomicznym. Tym samym, podział na prawa majątkowe i niemajątkowe jest zależny od tego, czy są one bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym podmiotu uprawnionego, czy też nie.

Jak zostało to już powyżej wskazane, przedmiotem sprzedaży w niniejszej sprawie było przedsiębiorstwo. W art. 55¹ K.c., przedsiębiorstwo zdefiniowano jako zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Składniki wchodzące w skład przedsiębiorstwa ustawodawca wymienia przykładowo w zdaniu drugim tego przepisu, a wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego. Uprawnioną więc jest teza, że w związku z tym oprócz składników wymienionych *expressis verbis* w skład przedsiębiorstwa wchodzi także inne dobra niemajątkowe i majątkowe, które łączy więź funkcjonalna o charakterze celowym, służące realizacji określonych zadań gospodarczych. Trafnie w orzeczeniu WSA we Wrocławiu z 16września 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1192/15 podkreślono, że przedstawiony przepis został zamieszczony w tytule III Kodeksu cywilnego zatytułowanym mienie. Mienie - to pojęcie zbiorcze, które jednak nie jest tożsame z pojęciem majątku, gdyż ten stanowi określoną masę składającą się nie tylko z majątkowych aktywów, ale i pasywów w przeciwieństwie do masy majątkowej obejmującej same aktywa. Natomiast pojęcie mienia odnosi się tylko do praw majątkowych jako aktywów. (...)

Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela stanowisko wyrażane między innymi w wyroku WSA z Gdańska I SA/Gd 357/18 z 13 czerwca 2018 r., że goodwill rozumiane, jako dobra reputacja, dobra pozycja, wizerunek firmy, jest częścią przedsiębiorstwa. To nic innego, jak prawo majątkowe na dobrach niematerialnych (obok firmy - nazwy, tajemnic przedsiębiorstwa, tzw. prawa

do klienteli). Co prawda - o wyodrębnieniu pewnego typu prawa podmiotowego rozstrzygają przede wszystkim przepisy prawa, to jednak obowiązujący porządek prawny zezwala na kształtowanie również nie przewidzianych przez siebie praw podmiotowych, praktyka zaś wytwarza typy takich praw nieznanne przepisom prawa (por. S. Grzybowski Prawo cywilne, zarys części ogólnej, wyd. PWN, Warszawa 1995r., s. 120-121).

Ze specyfiki "goodwill" wynika, że na podstawie umowy sprzedaży staje się wymierną wartością. Można go sprzedać razem z przedsiębiorstwem. Jest bowiem prawem nierozzerwalnie związanym z konkretną firmą. Jest więc prawem akcesoryjnym, które nabiera szczególnego znaczenia w momencie sprzedaży przedsiębiorstwa, podwyższa jego wartość - tzw. standing firmy, przez który rozumiemy - opinię o rzetelności przedsiębiorstwa. Firma posiadająca dobry "goodwill" ma odpowiednio większą wartość w stosunku do wartości jej majątku rzeczowego. Cena negocjacyjna przy sprzedaży konkretnego przedsiębiorstwa jest wyższa od materialnej podstawy wyceny przedsiębiorstwa. W przypadku, gdy przedsiębiorstwo nie cieszy się dobrą renomą nie jest możliwe uzyskanie przy sprzedaży lepszej ceny niż ta wynikająca z jej majątku rzeczowego, zaś potencjalna wartość firmy maleje. "Goodwill" jest więc ważną częścią potencjału zarobkowego firmy, przekładającą się na wartości majątkowe, mimo iż nie można jej zważyć, zmierzyć, tak jak nie można zważyć czy zmierzyć myśli ludzkiej, choć można przenieść ją na papier. Szczególną cechą tego prawa jest bliskie powiązanie z czynnikiem osobistym (np. zespół ludzki pracujący na dobry wizerunek firmy, od którego kreatywności i kwalifikacji uzależnione jest wdrażanie nowych idei, kultura firmy i sprawność systemu zarządzania, potencjalne możliwości rozwoju firmy z uwagi na korzystne powiązania kooperacyjne i możliwości eksportowe firmy, siła przetargowa dostawców i nabywców).

W świetle przepisów u.p.c.c. podatkowi temu podlegają czynności cywilnoprawne wymienione w art. 1 ust. 1, między innymi umowa sprzedaży rzeczy i praw majątkowych (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c.). Czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo - zgodnie z art. 55¹ k.c. - obejmuje wszystko, co wchodzi w jego skład, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo przepisów prawa. Poszczególne składniki przedsiębiorstwa, które jest sprzedawane, mogą być natomiast opodatkowane - stosownie do charakteru, jaki posiadają - według różnych stawek podatkowych w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a w zw. z art. 7 u.p.c.c.). Nieruchomości na przykład są opodatkowane 2% stawką tego podatku (art. 7 ust. 1 lit. a), a inne prawa majątkowe podlegają opodatkowaniu według stawki 1% (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.c.c.).

Wartość firmy ("goodwill") wyrażająca się w różnicy pomiędzy sumą wartości poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, a wskazaną w umowie i uiszczoną wyższą od tej sumy ceną jest związana z prawem własności a korzystanie z tego prawa posiada niewątpliwie czynnik ekonomiczny. Wartość firmy ("goodwill"), posiada określoną, ustaloną przez strony wartość. Ujawniona wartość firmy ("goodwill") wpływa na wartość transakcji w poszczególnych składnikach sprzedawanego zespołu dóbr przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zatem wartość firmy winna zostać uwzględniona przy określaniu wartości rzeczy i praw majątkowych stanowiących składniki przedsiębiorstwa.

W tym stanie rzeczy, mając na względzie powyższe uwagi na aprobatę zasługuje teza, że organ podatkowy miał podstawę do uznania wartości firmy za prawo majątkowe. Już sama możliwość wyceny tego prawa wskazuje na jego majątkowy charakter

Należy podzielić stanowisko wyrażone w zaskarżonym wyroku, że o zaliczeniu danego prawa do kategorii prawa majątkowego rozstrzygają łącznie dwie przesłanki. Po pierwsze - czy dane prawo może być przedmiotem obrotu, czy jest więc zbywalne. Po drugie zaś - czy posiada ono dającą się określić wartość majątkową. W rozpoznanej sprawie obie te przesłanki zaistniały. Same bowiem strony umowy uznały goodwill / wartość firmy przedsiębiorstwa za podlegającą zbyciu na podstawie przedmiotowej umowy oraz określiły jej wartość, uwzględnioną w cenie sprzedaży przedsiębiorstwa.

Na zakończenie należy wyjaśnić, że składowi orzekającemu w niniejszej sprawie wiadomym jest, że w przestrzeni prawnej funkcjonują orzeczenia, w których zaprezentowano pogląd zbieżny z ferowanym przez stronę [tak: wyrok NSA z 28 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1932/16 I wyrok WSA we Wrocławiu z 31 stycznia 2017 r. sygn. akt ISA/Wr 1167/16] . Skład orzekający w tej sprawie, z racji argumentów wyrażonych w motywach powyżej, nie podziela zaprezentowanego w tych wyrokach stanowiska.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 14 stycznia 2003 r. II SA 1492/01

wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2006r., II FSK 839/05

wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r. II FSK 3253/16

wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 października 2004 r., sygn.III SA/Wa 2251/03

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 września 2015 r. I SA/Wr 1192/15

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 lipca 2016r., III SA/Po 352/16

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2017 r. sygn. I SA/Wr 1167/16

wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2018 r. sygn. II FSK 1932/16

wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r. sygn. II FSK 3253/16

Przepisy

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 1150 ze zm.)

Art. 1

1. Podatkowi podlegają:

1) następujące czynności cywilnoprawne:

a) umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych

(...)

Art. 6

1. Podstawę opodatkowania stanowi:

1) przy umowie sprzedaży – wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego;

(...)

Art. 7

1. Stawki podatku wynoszą:

1) od umowy sprzedaży:

a) nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego oraz prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym – 2%,

b) innych praw majątkowych – 1%;

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.)

Art.16g

(...)

2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, albo nominalną wartością wydanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną.

3. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 495/2009 z dnia 3 czerwca 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 z dnia 29 listopada 2008r. Nr L 149

(...)

Ujmowanie i wycena wartości firmy oraz zysku z okazjnego nabycia

32. Jednostka przejmująca ujmuje wartość firmy na dzień przejęcia i wycenia w kwocie nadwyżki wartości a) nad wartością b):

a) sumy:

(i) przekazanej zapłaty wycenianej zgodnie z niniejszym MSSF, który generalnie wymaga wyceny według wartości godziwej na dzień przejęcia (zob. paragraf 37),

(ii) kwoty wszelkich niekontrolujących udziałów w jednostce przejmowanej wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF oraz

(iii) w przypadku połączenia jednostek realizowanego etapami (zob. paragrafy 41 i 42), wartości godziwej na dzień przejęcia udziału w kapitale jednostki przejmowanej, należącego poprzednio do jednostki przejmującej.

b) kwota netto ustalonej na dzień przejęcia wartości możliwych do zidentyfikowania nabytych aktywów i przejętych zobowiązań wycenionych zgodnie z niniejszym MSSF.

Główne problemy

1. Pojęcie wartości firmy dla celów podatkowych.
2. Wartość firmy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

- czy spółka nieosiągająca przychodów wpisana do rejestru przedsiębiorców jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? – dr Adam Bartosiewicz, EOL

Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 3239/15

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spółka M powstała w 2012 r. Spółka została powołana do na realizacji celu nie mającego charakteru zarobkowego (non for profit), a mianowicie do wybudowania mostu przez rzekę wraz z drogami dojazdowymi i parkingiem. Budowa miała być finansowana ze środków pomocowych.

Most miał w przyszłości zostać przekazany nieodpłatnie, ewentualnie odpłatnie, lecz w cenie symbolicznej jednego złotego, Miastu.

Spółka została powołana z założeniem, że nie będzie uzyskiwać żadnych przychodów. Jej jedynym celem było pozyskanie środków zewnętrznych, wybudowanie mostu (wraz z infrastrukturą) po uzyskaniu niezbędnych formalności, następnie przeniesienie jego własności na Miasto.

Most i cała infrastruktura – zgodnie z warunkami dofinansowania - od chwili jego wybudowania (także w czasie, w którym pozostawał własnością spółki) miał pozostawać publicznie i nieodpłatnie dostępny. Nie był jednak drogą publiczną, ponieważ pozostawał we władaniu Spółki.

Po wybudowaniu mostu Miasto nie kwapiło się z przystąpieniem do procedury uzyskania własności.

Tymczasem Spółka powzięła wątpliwości w zakresie podatku od nieruchomości, w tym m.in., czy most jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W związku z powyższym skierowała do właściwego organu podatkowego wnioski o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów ustawy o podatku od nieruchomości, zmierzającej w szczególności do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy przedmiotowy most podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Spółka uzasadniając własne stanowisko podnosiła w szczególności, że nie prowadzi działalności gospodarczej, bowiem nie wykonuje zarobkowej działalności, zaś jedynym praktycznie celem jej działania było wybudowanie dla Miasta mostu wraz z niezbędną infrastrukturą, zaś później przeniesienie jego własności na Miasto.

Miasto nie zgodziło się z argumentacją Spółki i uznało jej stanowisko za nieprawidłowe.

Miasto wniosło skargę na interpretację do sądu administracyjnego.

W toku wymiany pism (skargi i odpowiedzi na skargę) można powiedzieć, że strony osiągnęły konsensus, co do tego, że Spółka nie prowadzi działalność gospodarczej, natomiast Miasto (organ) wywodziło, że z racji faktu, iż spółka z o.o. podlega wpisowi do rejestru przedsiębiorców KRS, czyni to z mostu budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie bowiem z definicją zawartą w przepisach budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Zdaniem Miasta (organu) wpis do rejestru przedsiębiorców przesądza, że spółka jest „przedsiębiorcą” w rozumieniu powyższych przepisów, nawet jeśli działalności gospodarczej nie prowadzi.

Skargę oddalono. Sąd w uzasadnieniu wskazał m.in.:

Fakt świadczenia usług o charakterze użyteczności publicznej nie oznacza bynajmniej, że prowadzona w jej ramach działalność musi być zawsze działalnością niezarobkową (tj. prowadzoną nie w celu osiągnięcia zysków),

O zarobkowej działalności świadczy także udział danego podmiotu w obrocie gospodarczym i wykonywanie wielu czynności będących konsekwencją tego udziału: jak w szczególności formułowanie ofert (SIC!), zawieranie umów, ustalanie cen, wystawianie faktur (SIC!).

Fakt, że spółka przeznacza swoje środki na cele prowadzonej działalności, wbrew twierdzeniu skarżącej, nie przeczy jej zarobkowemu charakterowi.

Niespornym jest, że strona skarżąca obok działalności statutowej (SIC!) prowadzi także działalność czysto komercyjną, która wymusza od niej wykonywania czynności charakterystycznych dla „profesjonalnych” uczestników obrotu gospodarczego.

W skardze kasacyjnej wskazywano, że z niewiadomych przyczyn sąd wykazywał w uzasadnieniu wyroku, że spółka prowadzi działalność gospodarczą, bowiem prowadzi działalność zarobkową, chociaż nie zyskową.

Tymczasem Spółka podnosiła, że nie tylko nie osiąga zysków, lecz nie osiąga przede wszystkim żadnych przychodów. Wskazano zatem, że spółka powstała (została założona) nie tylko nie w celu osiągnięcia zysku, ale również – nie w celu zarobkowym.

Wskazywano także, że ta kwestia – iż działalność spółki nie jest działalnością gospodarczą – w zasadzie nie jest sporna między stronami.

Spółka w skardze zgodziła się z sądem, że czynności takie jak: formułowanie ofert oraz wystawianie faktur są czynnościami w jakiejś mierze charakterystycznymi dla obrotu gospodarczego, ale wskazała jednocześnie, że:

- spółka nigdy nie formułowała żadnych ofert i nie było o tym mowy we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej;
- spółka nigdy nie wystawiała żadnych faktur i nie było o tym mowy we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej;

W skardze zarzucono także, że chociaż z analizy akt dotychczasowego postępowania wynika, że między stronami nie ma sporu, co do tego, że spółka nie prowadzi działalności gospodarczej, zaś organ podatkowy uznał spółkę za przedsiębiorcę z uwagi na wpis do rejestru przedsiębiorców. Tymczasem rozstrzygając niniejszą sprawę sąd skoncentrował się przede wszystkim na wykazaniu, że działalność spółki była działalnością gospodarczą. Ta okoliczność tymczasem przez strony uważana była niesporna.

Zdaniem sądu organ prawidłowo uznał, że spółka prowadziła działalność gospodarczą, chociaż organ niczego takiego nie stwierdził w skażonej interpretacji.

Spółka wywodziła, że Sąd uczynił sobie wyobrażenie o stanie faktycznym sprawy i na podstawie tego wyobrażenia wydał wyrok. Elementy tego wyobrażenia nieznajdujące pokrycia w stanie sprawy to m.in. przyjęcie, że:

- Spółka prowadzi działalność niezyskową, lecz przynosząca przychody;
- Spółka zachowuje się jako uczestnik obrotu gospodarczego, m.in. poprzez formułowanie ofert oraz wystawianie faktur;
- Spółka świadczy usługi o charakterze użyteczności publicznej.

W swoim wyroku NSA uznał, że skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie, aczkolwiek nie wszystkie jej zarzuty były zasadne.

Sąd zauważył, że organ, jak i sąd pierwszej instancji skoncentrowali swoją uwagę wyłącznie na aspekcie podmiotowym posiadania przez Stronę cech przedsiębiorcy nie dostrzegając, aspektów związanych z powstaniem obowiązku podatkowego.

Pojęcie "zakończenia budowy" nie ma swojej legalnej definicji, zaś stan faktyczny przedstawiony przez Skarżącą nie był precyzyjny. Po pierwsze nie wskazano, czy budowa drogi wraz z postawionymi na zajętych gruntach budowlami została zakończona co mogło przesądzać o opodatkowaniu gruntów i budowli wg odpowiednich stawek, po drugie nie wskazano, czy po zakończeniu budowy drogi wraz z mostem zostały niezwłocznie przekazane do sieci dróg publicznych (korzystających z wyłączenia od podatku od nieruchomości), po trzecie czy powstające budowle i drogi oraz most w trakcie prac budowlanych mogły służyć działalności gospodarczej podatnika, po czwarte czy po zakończeniu budowy drogi wraz z mostem miały przez jakiś czas status dróg prywatnych (wewnętrznych). Powyższe wątpliwości co do podanych przez Stronę elementów stanu faktycznego jednoznacznie wskazują, że Sąd pierwszej instancji powinien uchylając interpretację indywidualną wskazać organowi interpretacyjnemu obowiązek zwrócenia się do wnioskodawcy o doprecyzowanie stanu faktycznego, mając na uwadze treść art. 169 § 1 O. p.

Za nie zasadny Sąd natomiast uznał zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że Spółka jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.o.l.

Sąd stwierdził, że nie ulega wątpliwości, że brak zysku w prowadzonej działalności jest bez znaczenia dla kwalifikacji tej działalności. W tym zakresie podzielić należy stanowisko sądów powszechnych, że kwestia, czy podmioty prowadzące działalność gospodarczą zakładają osiągnięcie zysku, czy tylko pokrywanie kosztów swojej działalności własnymi dochodami, łączy się z rodzajem realizowanych przez nie zadań i statutowo określonym celem prowadzonej działalności. Bez znaczenia jest fakt osiągnięcia dochodu z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli nie przynosi ona zysku, nie oznacza to, iż przestaje być działalnością gospodarczą. Reasumując stwierdzić należy, że w świetle powyższych okoliczności Spółka jest podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą.

Przepisy

ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1a. 1

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...)

- 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. 2. 1

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (...)

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej

Art. 2

Działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym

Art. 36

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do następujących podmiotów:

(...)

6) spółek z ograniczoną odpowiedzialnością;

- **podmiotowość prawna wspólnot gruntowych - Paweł Majka (UR)**

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 22 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 79/18, wyrok nieprawomocny

Zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o zagospodarowaniu wspólnot, zarząd nad wspólnotą oraz zagospodarowanie jej gruntów należy do powołanej w tym celu, na podstawie przedmiotowych przepisów, spółki. To ten właśnie podmiot odpowiada za jej zobowiązania, występując w obrocie prawnym. Na tej podstawie można więc stwierdzić, że pojęcie wspólnoty gruntowej, na gruncie przepisów ustawy o jej zagospodarowaniu, użyte jest w znaczeniu przedmiotowym, w odniesieniu do określonej kategorii gruntów, prawa do których przysługują w odpowiedni sposób oznaczonym podmiotom. Od strony podmiotowej, w obrocie prawnym, nie występuje natomiast wspólnota czy też poszczególne, uprawnione do udziału w niej osoby, ale utworzona do jej zagospodarowania spółka i to ona, jako posiadająca osobowość prawną, winna być uznana za podatnika zarówno podatku od nieruchomości, jak i podatku rolnego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wprawdzie wspólnota gruntowa, zgodnie z ustawą o zagospodarowaniu wspólnot, wykazuje pewne cechy, zbliżone do współwłasności, uregulowanej w K.c., jednakże podobieństwo to nie jest na tyle bliskie, aby można było stosować do niej uregulowania prawne przewidziane stricte dla współwłasności, zarówno te funkcjonujące na gruncie prawa cywilnego, jak i publicznego, w szczególności podatkowego. Wynika to przede wszystkim z tego, że instytucja wspólnot gruntowych wywodzi się w prostej linii z prawa feudalnego, modyfikowanego w odpowiednim zakresie na przestrzeni dziejów, między innymi w następstwie likwidacji stosunków feudalnych, wyprzedzającego współczesne instytucje prawa prywatnego i skrajnie od nich odległego. Nie sposób więc stosować do nich, w drodze bezpośredniej analogii rozwiązań prawnych, właściwych współwłasności, w rozumieniu K.c.

Żaden przepis wskazanego wyżej aktu nie nadaje wspólnocie jako takiej ani osobowości prawnej czy też chociażby zdolności prawnej. To zaś wyklucza przypisanie jej cech podatnika. Brak jest też podstaw we wspomnianej ustawie do utożsamiania prawa do udziału we wspólnocie ze współwłasnością. Jej przepisy zawierają jedynie podstawę prawną do przekształcenia tego *sui generis* prawa we współwłasność, w drodze czynności prawnej – uchwały.

Art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mówiący zaś o opodatkowaniu współwłasności, odnosi się do współwłasności, w rozumieniu K.c., a więc współwłasności łącznej bądź ułamkowej, nie sposób jest więc rozciągać tej regulacji na uprawnienie do udziału wspólnoty gruntowej, wykazującej zupełnie odmienne cechy. Analogiczne rozwiązania przyjęte zostały w przepisach ustawy podatku rolnym, tj. w art. 3 ust. 1 i ust. 5 tego aktu.

Wprawdzie udziały we wspólnocie gruntowej również określa się w częściach ułamkowych (art. 9 ust. 1 ustawy o zagospodarowaniu wspólnot) jednakże nie podlegają one zbyciu, na zasadach dotyczących udziału we współwłasności, co stanowi istotną odmienną, wykluczającą stosowanie wprost odpowiednich analogii. Ponadto przepis art. 30 a ustawy o zagospodarowaniu wspólnot, stanowi podstawę prawną do przekształcenia wspólnoty we współwłasność, w drodze uchwały wszystkich uprawnionych, w związku z tym twierdzenia o tożsamości obu tych instytucji nie znajdują podstaw prawnych.

Zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o zagospodarowaniu wspólnot, zarząd nad wspólnotą oraz zagospodarowanie jej gruntów należy do powołanej w tym celu, na podstawie przedmiotowych przepisów, spółki. To ten właśnie podmiot odpowiada za jej zobowiązania, występując w obrocie prawnym. Na tej podstawie można więc stwierdzić, że pojęcie wspólnoty gruntowej, na gruncie przepisów ustawy o jej zagospodarowaniu, użyte jest w znaczeniu przedmiotowym, w odniesieniu do określonej kategorii gruntów, prawa do których przysługują w odpowiedni sposób oznaczonym podmiotom. Od strony podmiotowej, w obrocie prawnym, nie występuje natomiast wspólnota czy też poszczególne, uprawnione do udziału w niej osoby, ale utworzona do jej zagospodarowania spółka i to ona, jako posiadająca osobowość prawną, winna być uznana za podatnika zarówno podatku od nieruchomości, jak i podatku rolnego. Błędny jest więc pogląd, że za podatnika winni być uznane wszystkie osoby uprawnione do udziału we wspólnocie.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

wyrok NSA z 12 grudnia 2012 r., II FSK 2409/10

odmienne stanowisko:

wyrok NSA z 18 grudnia 2018 r., II FSK 2132/18

Przepisy

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1892)

Art. 3 ust. 1 pkt 1

Podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami gruntów, z zastrzeżeniem ust. 2;
- 2) posiadaczami samoistnymi gruntów;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami gruntów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego albo
 - b) jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem gruntów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych; w tym przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych.

Art. 3 ust. 5

Jeżeli grunty, o których mowa w art. 1, stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach), z zastrzeżeniem ust. 6 i 7.

Ustawa z dnia 29 czerwca 1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 703)

Art. 1 ust. 1

Wspólnotami gruntowymi podlegającymi zagospodarowaniu w trybie i na zasadach określonych w ustawie są nieruchomości rolne, leśne oraz obszary wodne:

- 1) nadane w wyniku uwłaszczenia włościan i mieszczan-rolników na wspólną własność, we wspólne posiadanie lub do wspólnego użytkowania ogółowi, pewnej grupie lub niektórym mieszkańcom jednej albo kilku wsi;
- 2) wydzielone tytułem wynagrodzenia za zniesione służebności, wynikające z urzędzenia ziemskiego włościan i mieszczan-rolników, na wspólną własność, we wspólne posiadanie lub do wspólnego użytkowania gminie, miejscowości albo ogółowi uprawnionych do wykonywania służebności;
- 3) powstałe w wyniku podziału pomiędzy zespoły mieszkańców poszczególnych wsi gruntów, które nadane zostały przy uwłaszczeniu włościan i mieszczan-rolników mieszkańcom kilku wsi na wspólną własność, we wspólne posiadanie lub do wspólnego użytkowania;
- 4) użytkowane wspólnie przez mieszkańców dawnych okolic i zaścianków oraz należące do wspólnot urbarialnych i spółek szalaśniczych;
- 5) otrzymane przez grupę mieszkańców jednej lub kilku wsi na wspólną własność i do wspólnego użytkowania w drodze przywilejów i darowizn bądź nabyte w takim celu;
- 6) zapisane w księgach wieczystych (gruntowych) jako własność gminy (gromady), jeżeli w księgach tych istnieje wpis o uprawnieniu określonych grup mieszkańców gminy (gromady) do wieczystego użytkowania i pobierania pożytków z tych nieruchomości;
- 7) stanowiące dobro gromadzkie (gminne) będące we wspólnym użytkowaniu na terenach województw rzeszowskiego, krakowskiego oraz powiatu cieszyńskiego województwa katowickiego.

2. Oprócz wspólnot gruntowych (ust. 1) podlegają zagospodarowaniu w trybie i na zasadach określonych w niniejszej ustawie także nieruchomości rolne, leśne i obszary wodne, stanowiące mienie gromadzkie w rozumieniu przepisów o zarządzie takim mieniem, jeżeli przed dniem wejścia w życie tej ustawy były faktycznie użytkowane wspólnie przez mieszkańców wsi.

Art. 14 ust. 1

Osoby uprawnione do udziału we wspólnocie gruntowej powinny utworzyć spółkę do sprawowania zarządu nad wspólnotą i do właściwego zagospodarowania gruntów wchodzących w skład tej wspólnoty.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. 2018 r., poz. 800 ze zm.)

Art. 7 § 1

Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Główne problemy

1. Założenia teoretycznego modelu podatnika.
2. Podmiotowość podatkowa wspólnoty gruntowej w podatku rolnym.
3. Spółka powołana do sprawowania zarządu nad wspólnotą jako podatnik podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości.

15.45 – ... sesja III; prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

Nadużycia czy „nienadużycia”? / „Żeby było lepiej...” – zmiany przed sądami administracyjnymi

- **aspekty proceduralne wydawania interpretacji indywidualnej w kontekście GAAR** (wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., II FSK 290/18) – dr Joanna Zawiejska-Rataj (Deloitte)
- **art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako quasi klauzula antyabuzyczna?** (wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., II FSK 2735/16) – Marek Gizicki (Deloitte)
- **działania przynoszące straty a koszt uzyskania przychodu** (wyrok WSA w Gliwicach z 5 września 2018 r., I SA/Gl 706/18; wyrok nieprawomocny) – Izabela Rymanowska (EY)
- **problemy proceduralne stosowania STIR** (wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r., III SA/Wa 2057/18) – dr Paweł Majka (UR)
- **ograniczenia dotyczące finansowania dłużnego** (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/Wr 833/18) - dr Michał Bernat (Dentons)
- **umowy pośrednictwa a art. 15e ust. 1 pkt 1.u.p.d.o.p.** (wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 listopada 2018 r., I SA/Kr 1006/18; wyrok nieprawomocny) – dr Jowita Pustuł (UJ)
- **usługi świadczone na rzecz transparentnych podatkowo podmiotów powiązanych a art. 15e** (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 października 2018 r. I SA/Wr 761/18, wyrok nieprawomocny) – Lesław Mazur (Thedy&Partners) ...etc.

Dyskusja:

- aspekty proceduralne wydawania interpretacji indywidualnej w kontekście GAAR – Joanna Zawiejska – Rataj (Deloitte)

wyroki NSA z dnia 27 września 2018 r., sygn. akt II FSK 290/18

Art. 14b § 5b o.p. nie stwarza samodzielnej podstawy do procesowego zakończenia postępowania. Dopiero przepis ten w powiązaniu z art. 165a o.p. mającego odpowiednie zastosowanie w sprawach interpretacji indywidualnych na skutek odesłania w art. 14h taką stanowi podstawę prawną rozstrzygnięcia procesowego. Organ interpretacyjny odmawiając wydania interpretacji musi dysponować informacjami wynikającymi z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), na podstawie których może przyjąć, że możliwość wydania decyzji stwierdzającej unikanie opodatkowania jest oparta na konkretnych informacjach, a nie domysłach czy wycuciu organu, względnie całkowitym pominięciu niektórych przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 119a o.p. Warunkiem odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a o.p. w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej w oparciu o postanowienia art. 14b § 5b tej ustawy jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może zaistnieć przesłanka wydania decyzji w oparciu o art. 119a o.p.

Najważniejsze fragmenty z uzasadnienia wyroku

„Przepisy art. 14b § 5b i § 5c o.p. nakładają na organ interpretacyjny, już w trakcie prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, obowiązek przeprowadzenia analizy, czy jakiegokolwiek elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku mogą stanowić unikanie opodatkowania. W razie uzasadnionego przypuszczenia, że stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe mogą stanowić unikanie opodatkowania (i w konsekwencji być przedmiotem decyzji wydanej na podstawie art. 119a), organ interpretacyjny powstrzymuje się od wydania interpretacji. Jednocześnie organ interpretacyjny jest zobowiązany zwrócić się do Szefa KAS o opinię, czy w konkretnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym, odpowiednio - dochodzi albo może w przyszłości dojść - do unikania opodatkowania (§ 5c).

W praktyce oznacza to, że do wielu wniosków o wydanie interpretacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej podchodzi z dużą wnikliwością i w razie podjęcia "uzasadnionego przypuszczenia" zwraca się do Szefa KAS o wydanie opinii, czy w sytuacji opisanej we wniosku dochodzi do unikania opodatkowania. Należy przy tym pamiętać, że samo przypuszczenie, że tak jest, jeszcze nie wystarczy, musi być ono uzasadnione. Omawiane przepisy nie określają reguł jak powinien zachować się organ interpretacyjny zarówno po zwróceniu się do Szefa KAS o opinię, jak i po jej otrzymaniu. Wobec braku odmiennych rozwiązań należy przyjąć, że skoro jest on związany terminem na wydanie interpretacji określonym w art. 14d § 1o.p., to wlicza się do niego okres potrzebny na uzyskanie opinii. Również nie wskazano sposobu postępowania organu już po otrzymaniu opinii. Nie budzi wątpliwości, że jeżeli Szef KAS uzna, iż wątpliwe elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku nie stanowią unikania opodatkowania, nie ma wówczas formalnych przeszkód do dalszego prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Istotniejsze wątpliwości budzi nie wskazanie trybu postępowania w sytuacji, gdy Szef KAS wyda opinię o istnieniu podstaw do stwierdzenia unikania opodatkowania. W zakresie stosowania art. 14b § 5b i § 5c o.p. również w orzecznictwie sądowym powstały istotne wątpliwości w związku z ustaleniem jaki rodzaj postanowienia powinien wydać organ interpretacyjny po otrzymaniu opinii Szefa KAS potwierdzającej uzasadnione przypuszczenie unikania opodatkowania (por. wyroki NSA z 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17 oraz II FSK 3820/17; publik. CBOSA)”.

„Analiza przesłanek odmowy wszczęcia postępowania (art. 165a w związku z art. 14h o.p.) w związku z przepisami regulującymi postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, prowadzi do wniosku, że w pojęciu "jakichkolwiek innych przyczyn" mieszczą się wszelkie inne, niż brak statusu zainteresowanego, okoliczności uniemożliwiające wydanie prawidłowej interpretacji indywidualnej. W szczególności, taka przeszkoda dla wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, istnieje w sytuacji, gdy np.: przedmiotem wniosku jest interpretacja przepisów innych niż przepisy prawa podatkowego; przedmiotem wniosku jest interpretacja przepisów prawa podatkowego w sprawach pozostających poza zakresem przedmiotowym upoważnienia organu wydającego interpretacje indywidualne w imieniu Ministra Finansów; wniosek dotyczy zagadnienia, unormowanego przepisami prawa podatkowego, którego rozwiązania nie może dostarczyć interpretacja indywidualna. Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego nie może również prowadzić postępowania, ani podejmować rozstrzygnięć zastrzeżonych dla innego trybu orzekania (por. wyrok NSA z 10 września 2013 r., II FSK 2612/11; publik. CBOSA)”.

„Warunkiem odmowy wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a o.p. w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej w oparciu o postanowienia art. 14b § 5b tej ustawy jest przedstawienie przez organ przekonującej argumentacji, że w odniesieniu do choćby niektórych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku o wydanie interpretacji może zaistnieć przesłanka wydania decyzji w oparciu o art. 119a o.p.”

„Podatnik zamierzający podjąć działania, co do których istnieje podejrzenie, że są podejmowane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie może zatem żądać wydania interpretacji indywidualnej zabezpieczającej te działania przed skutkami ewentualnej weryfikacji przez organy podatkowe. Dodać również należy, że pozyskanie interpretacji indywidualnej umożliwi podmiotowi, który ją uzyskał kształtowanie swoich poczynań w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa przy świadomości konsekwencji, jakie prawo podatkowe wiąże z opisanymi w interpretacji zdarzeniami. Gwarancyjna funkcja interpretacji podatkowych doznaje jednak ograniczeń wynikających z treści art. 14na pkt 1 o.p., zgodnie z którym przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a.

Również w tym zakresie niemożność dokonania oceny stanowiska wnioskodawcy jest „inną przyczyną” odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 165a § 1 o.p.”

„Uznając istnienie podstaw do odmowy wszczęcia postępowania jednocześnie nie podzielono poglądu o tym, że w takiej sytuacji jak opisana w rozpoznawanej sprawie organ powinien odmówić wydania interpretacji. W tej istotnej kwestii - rodzaju rozstrzygnięcia jakie powinien wydać organ po uzyskaniu opinii Szefa KAS - wypowiedział się NSA stwierdzając, że w przypadku, w którym w trakcie prowadzonego postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, podatkowy organ interpretacyjny stwierdzi, że w zakresie określonych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji, istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p. organ ten, na podstawie art. 14b § 5b wymienionej ustawy, wydaje postanowienie o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (por. wyroki NSA z 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17 oraz II FSK 3820/17; publik. CBOSA)”.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2018 r., III SA/Wa 505/18

wyrok NSA z dnia 3 października 2018 r., II FSK 78/18

wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., II FSK 3819/17 oraz II FSK 3820/17

wyrok NSA z dnia 10 września 2013 r., II FSK 2612/11

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.)

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.

§ 2a. 16 Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;

2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym:

a) zawarte w dziale IIIA w rozdziale 1,

b) zawarte w art. 5a pkt 33d, art. 24 ust. 19 i 20, art. 30f ust. 18, 20 i 20a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c, art. 24a ust. 16, 18 i 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,

c) dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,

d) środki ograniczające umowne korzyści.

§ 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.

§ 4. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

§ 5. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

§ 5a. Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

§ 5b. 17 Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

- 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 1 19a § 1 lub
- 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
- 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174).

§ 5c. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

§ 5d. 18 Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

§ 5e. 19 Na postanowienia wydane na podstawie § 5 i 5b przysługuje zażalenie.

§ 6. (uchylony).

§ 6a. (uchylony).

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2-5, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 14f, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

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. 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.

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

Główne problemy

1. Kryteria odmowy wydania interpretacji indywidualnej ze względu na możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

2. Forma rozstrzygnięcia i podstawa prawna.
3. Granice uzasadnionego przypuszczenia.
4. Moc dowodowa opinii Szefa KAS w zakresie możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
5. Możliwość badania ww. opinii i ew. Przeciwdowód.

- art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako *quasi* klauzula antyabuzywna? – Marek Gizicki (Deloitte)

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., II FSK 2735/16

Sąd pierwszej instancji uznał, iż do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczone wydatki o charakterze racjonalnym, przy czym zaznaczył, że przy ocenie ich racjonalności nie ma decydującego znaczenia, czy przychód został osiągnięty, czy nastąpiło zwiększenie przychodu, ani rozmiar jego zwiększenia. Sąd nie wykluczył zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika kosztów nawet w sytuacji, gdy uzyskany przez niego przychód jest niewspółmiernie mniejszy od poniesionych nakładów. Zaprezentowane przez Sąd stanowisko nie budzi zastrzeżeń. Niemniej jednak skoro Sąd uznał, pomimo wystąpienia takiej sytuacji w niniejszej sprawie, tj. niewspółmierności uzyskanego przychodu do poniesionych nakładów, że wydatki na udziały nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, to powinien wykazać w oparciu o materiał dowodowy słuszność prezentowanego stanowiska. Sąd tego nie uczynił, lecz wyłącznie poprzestał na prostej akceptacji stanowiska organów podatkowych, które uznały, iż Spółka nie wykazała żadnych racjonalnych, uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo związków pomiędzy poniesionym wydatkiem w wysokości 3.800.000 zł, a przychodem uzyskanym ze zbycia udziałów. Natomiast racjonalność owego wydatku i jego związku z przychodem stanowiła przedmiot sporu pomiędzy Spółką a organami.

Sąd nie zajął również stanowiska odnośnie do zasadności czynienia ustaleń na okoliczność związku wydatków na nabycie udziałów (poniesienia kosztu) z kwotą za ich zbycie (uzyskaniem przychodu), skoro ta ostatnio wymieniona kwota nie została przez organ uznana za przychód. Wszak według postanowień art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników S. spółka z o.o. (dalej: "S."), uchwałą (akt notarialny z dnia 3 września 2010 r.) postanowiło podwyższyć kapitał zakładowy z kwoty 2.608.000 zł do kwoty 6.408.000 zł, poprzez utworzenie 7600 nowych, niepodzielnych i równych udziałów o wartości nominalnej 500 zł każdy, wyłączając pierwszeństwo objęcia nowo utworzonych udziałów przez jedynego wspólnika S. - B.V. w A. (dalej: "B.V."). Z kolei Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników Spółki skarżącej w dniu 30 sierpnia 2010 r. wyraziło zgodę na objęcie 7600 udziałów o wartości nominalnej po 500 zł każdy, za łączną kwotę w wysokości 3.800.000 zł w podwyższonym kapitale zakładowym S., a w dniu 3 września 2010 r. Zarząd Spółki w osobie A. P. złożył oświadczenie o przystąpieniu do S. i objęciu udziałów (oświadczenie w formie aktu notarialnego z dnia 3 września 2010 r.). Następnie w dniu 24 września 2010 r. została zawarta umowa pożyczki pomiędzy S. (pożyczkodawcą), a Spółką skarżącą (pożyczkobiorcą), na mocy której pożyczkodawca udzielił pożyczkobiorcy pożyczki w wysokości 1.300 000 zł; środki pieniężne z tytułu pożyczki wpłynęły na rachunek Spółki w dniu 27 września 2010 r. W tym samym dniu Spółka dokonała wpłaty na poczet podwyższonego kapitału zakładowego w S., kwoty 2.621.842,78 zł, a w dniu 29 września 2010 r. zawarto umowę kompensaty, na podstawie której dokonano spłaty pozostałej części zobowiązania z tytułu objęcia udziałów w S., tj. kwoty 1.178.157,22 zł. Sąd Rejonowy w W. postanowieniem z dnia 2 listopada 2010 r. zarejestrował w Krajowym Rejestrze Sądowym podwyższenie kapitału zakładowego w S. W dniu 29 listopada 2010 r. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników Spółki skarżącej wyraziło zgodę na sprzedaż 7600 udziałów S. o wartości nominalnej 500 zł każdy, za cenę 2,50 zł za jeden udział na rzecz B.V. W dniu 30 listopada 2010 r. została zawarta umowa sprzedaży udziałów S. o łącznej wartości nominalnej 3.800.000 zł pomiędzy Spółką (zbywcą), a B.V. (nabywcą), za kwotę 2,50 zł za każdy udział, tj. łącznie za kwotę 19.000 zł. W rachunku zysków i strat za 2010 r. Spółka wykazała w pozycji strata ze zbycia inwestycji kwotę 3.781.000 zł (3.800.000 zł - 19.000 zł). Tę samą kwotę zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów za 2010 r. W dniu 28 lipca 2011 r. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników S. wyraziło zgodę na połączenie S. (spółka przejmowana) ze Spółką skarżącą (spółka przejmująca) w trybie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.; dalej: "K.s.h."), tj. poprzez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą z równoczesnym podwyższeniem kapitału zakładowego spółki przejmującej, na zasadach określonych w Planie połączenia z dnia 12 kwietnia 2011 r. Udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki, tj. 127 983 udziały o wartości nominalnej 500 zł każdy (łącznie 63.991.500 zł), zostały objęte w całości przez jedynego wspólnika - B.V. W tym samym dniu Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników Spółki skarżącej wyraziło zgodę na jej połączenie z S.

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny podzielił stanowisko organu odwoławczego, że czynności podjęte przez Spółkę składają się na przygotowany wcześniej schemat transakcji, którego realizacja pozbawiona jest racji gospodarczych, z wyjątkiem korzyści podatkowych. Stwierdził, że organy

podatkowe wnikliwe zbadały ekonomiczną zasadność poniesionego przez Spółkę wydatku na nabycie udziałów S., a w szczególności związek poniesionych kosztów z osiągniętym przychodem. Pomimo powołania się przez organy podatkowe na art. 58 k.c., w rzeczywistości nie pominęły one skutków czynności prawnych dokonanych przez Spółkę, jakkolwiek uznały je za dokonane wyłączenie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji nie sposób bowiem doszukać się zakwestionowania poszczególnych czynności prawnych.

Sąd podkreślił, iż wydatki na nabycie praw wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów pod warunkiem, że spełniają generalne, podstawowe przesłanki zaliczenia ich do kosztów wymienione w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., a mianowicie celem ich poniesienia jest osiągnięcie przychodu lub zachowanie, albo zabezpieczenie źródła przychodów. Zdaniem Sądu zasadnie organy podatkowe uznały, że Spółka nie wykazała żadnych racjonalnych, uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo związków pomiędzy poniesionym wydatkiem w wysokości 3.800.000 zł, a przychodem uzyskanym ze zbycia tych udziałów. Spółka, uzasadniając zaliczenie wydatku na nabycie udziałów do kosztów uzyskania przychodu, powołała się na proces reorganizacji, wywodząc z niego pozytywny wpływ na wysokość osiąganych przez nią przychodów. Wskazała na bliżej nieokreślone wątpliwości prawne co do zarejestrowania połączenia z S., na konieczność dokonania czynności składających się na proces reorganizacji w celu zapobieżenia roszczeniom udziałowca wobec Spółki o wypłatę dywidendy, co z kolei mogłoby być negatywnie postrzegane przez kontrahentów Spółki. W ocenie Sądu podane przez Spółkę przyczyny poniesienia wydatku na nabycie udziałów S., w żadnym wypadku nie dowodzą poniesienia ich w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania, albo zabezpieczenia źródła przychodów Spółki. Niewątpliwie dokonane czynności prawne doprowadziły do wykazania przez Spółkę straty podatkowej w kwocie 3.781.000 zł co, jak to ujmuje Spółka, może być uzasadnione biznesowo, ale w kontekście uwarunkowań art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie uprawniało jej do zaliczenia wydatku na nabycie udziałów do kosztów uzyskania przychodów.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Pośród wielu zarzutów wniesionych w skardze kasacyjnej, w szczególności na uwzględnienie zasługuje zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Przypomnieć należy, że przepis ten w zdaniu pierwszym stanowi, iż uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie.

(...)

Uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełnia kryteriów określonych w art. 141 § 4 P.p.s.a. i co szczególnie istotne, budzi poważne wątpliwości, czy Sąd pierwszej instancji rzeczywiście przeprowadził kontrolę działalności administracji publicznej pod względem jej zgodności z prawem, czy też miała ona charakter jedynie pozorny. Uzasadnienie wyroku nie pozwala na odtworzenie toku rozumowania Sądu pierwszej instancji i ustalenia przyczyny, która legła u podstaw zajętego przez ten Sąd stanowiska. Z motywów zaskarżonego wyroku nie można bowiem dowiedzieć się, dlaczego Sąd uznał, że wydatki poniesione przez Spółkę na nabycie udziałów w S. nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, a przeciż to właśnie ta kwestia stanowi sedno sporu.

Sąd pierwszej instancji uznał, iż do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczone wydatki o charakterze racjonalnym, przy czym zaznaczył, że przy ocenie ich racjonalności nie ma decydującego znaczenia, czy przychód został osiągnięty, czy nastąpiło zwiększenie przychodu, ani rozmiar jego zwiększenia. Sąd nie wykluczył zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika kosztów nawet w sytuacji, gdy uzyskany przez niego przychód jest niewspółmiernie mniejszy od poniesionych nakładów. Zaprezentowane przez Sąd stanowisko nie budzi zastrzeżeń. Niemniej jednak skoro Sąd uznał, pomimo wystąpienia takiej sytuacji w niniejszej sprawie, tj. niewspółmierności uzyskanego przychodu do poniesionych nakładów, że wydatki na udziały nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, to powinien wykazać w oparciu o materiał dowodowy słuszność prezentowanego stanowiska. Sąd tego nie uczynił, lecz wyłącznie poprzestał na prostej akceptacji stanowiska organów podatkowych, które uznały, iż Spółka nie wykazała żadnych racjonalnych, uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo związków pomiędzy poniesionym wydatkiem w wysokości 3.800.000 zł, a przychodem uzyskanym ze zbycia udziałów. Natomiast racjonalność owego wydatku i jego związku z przychodem stanowiła przedmiot sporu pomiędzy Spółką a organami. Dlatego Sąd nie mógł ograniczyć się do aprobaty stanowiska jednej ze stron sporu, ale powinien odnieść się do argumentów prezentowanych zarówno przez organ, jak i przez Spółkę oraz wyjaśnić, dlaczego argumenty jednej ze stron uznaje za prawidłowe, a inne nie. Tak przeprowadzona ocena stanu faktycznego sprawy pozwala stronom postępowania sądowego poznać sposób rozumowania i argumentację sądu, a w dalszej perspektywie umożliwia dokonanie przez Naczelny Sąd Administracyjny oceny zarzutów zawartych w skardze kasacyjnej.

Jak słusznie zauważył autor skargi kasacyjnej, Sąd na 15 str. uzasadnienia zaskarżonego wyroku wskazał na zeznania A. P. i pismo Spółki z dnia 18 czerwca 2014 r., ale nie wyjaśnił w jakim celu to uczynił, jakie wnioski z tych dowodów wyprowadził. Tymczasem w piśmie z dnia 18 czerwca 2014 r., złożonym już na etapie postępowania przed organem pierwszej instancji, Spółka podała przyczyny przeprowadzenia restrukturyzacji, w ramach której miało nastąpić połączenie Spółki i S. poprzez przejęcie tej drugiej spółki. Wskazała powody, dla których objęła udziały w S. oraz przyczyny zbycia udziałów na rzecz B.V. Jako, że organ istotną wagę przypisał zbyciu udziałów w dużo niższej cenie niż koszt ich nabycia i ta okoliczność wzbudziła wątpliwości odnośnie do związku wydatku z przychodem, Spółka wyjaśniła, iż w przypadku połączenia bez wcześniejszego zbycia udziałów posiadanych przez nią w S. rozpoznałaby w bilansie ujemną wartość kapitału oraz że dzięki zbyciu udziałów przed połączeniem ujęła wynik na tej transakcji w rachunku zysków i strat za rok obrotowy. Podała, że była zainteresowana dalszym umocnieniem swojej pozycji rynkowej w szczególności przez uzyskanie statusu wyłącznego podmiotu wykorzystującego markę "E.". Związek wydatku na nabycie udziałów z kosztami uzyskania przychodów Spółka wskazywała w innych pismach kierowanych do organu pierwszej instancji (np. pisma z dnia 7 sierpnia 2014 r., z dnia 7 listopada 2014 r.) oraz na etapie postępowania odwoławczego. Podnosiła je także w skardze, jednak Sąd pierwszej instancji nie poddał ich ocenie, do czego, jak już to wykazano, był zobowiązany. Brak szczegółowej analizy podnoszonych przez Spółkę argumentów (względów natury ekonomicznej i prawnej) poprzez pryzmat warunków określonych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. uniemożliwia Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu kontrolę stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2018 r., II FSK 112/16

wyrok NSA z dnia 13 października 2017 r., II FSK 2690/15

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 grudnia 2017 r., I SA/Bd 896/17

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U z 2018 r. poz. 1036)

art. 12

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

1) otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe;

art. 15

1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

art. 16

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

8) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e;

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)

art. 199a

§ 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Główne problemy

1. zarzut nadużycia prawa podatkowego w sprawach zobowiązań podatkowych przed wprowadzenia GAAR – praktyka orzecznicza.
2. cel osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów w sprawach jako substytut GAAR w sprawach dotyczących kosztów podatkowych.
3. badanie racjonalności kosztów bezpośrednich?

- prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych ponoszonych przez podmiot produkcyjny dokonujący dostaw głównie do podmiotów powiązanych – Izabela Rymanowska (EY)

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 września 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 706/18 (nieprawomocny) (...) należy jednoznacznie stwierdzić, że opłaty licencyjne związane z udostępnieniem wiedzy technologicznej, które wnoszone są przez Spółkę na rzecz B, pozostają w związku z uzyskiwanym przez nią przychodem. Tym samym stanowią koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Bez znaczenia przy tym pozostaje to, czy wyrób sprzedawany został podmiotowi powiązanemu, czy też niepowiązanemu z Grupą B. Podobnie należy zakwalifikować do kosztów uzyskania przychodów tą część opłaty licencyjnej, która dotyczy prawa do korzystania z aktywów niematerialnych związanych ze znakiem towarowym.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W zaskarżonej decyzji stwierdza się, że o ile posługiwanie się znakiem towarowym oraz określoną technologią ma znaczenie w kontaktach biznesowych z podmiotami zewnętrznymi, to sprzedaż produktu spółce powiązanej pozostaje bez znaczenia dla uzyskiwanego przychodu. Wywieść należy z zaskarżonej decyzji, że w tego typu przypadku nabywca - będący członkiem grupy kapitałowej - realizuje politykę podmiotu dominującego, którym jest B, a bez znaczenia pozostaje dla niego kwestia znaku towarowego oraz fakt wyprodukowania według określonych standardów.

Jak wskazano wcześniej, organ podatkowy nie kwestionuje tego, że wydatek w postaci opłaty licencyjnej został poniesiony, ani też nie kwestionuje jej wysokości. Neguje natomiast związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy wydatkowaniem środków na opłatę licencyjną, a uzyskanym przychodem, w sytuacji gdy jego źródłem jest sprzedaż wyrobów podmiotom powiązanym z Grupy B. Zatem zachodzi konieczność rozstrzygnięcia, czy umowa licencyjna zawarta przez skarżącą Spółkę z B, a w konsekwencji związane z nią opłaty, oddziałują na uzyskiwany przychód.

Zajmując się tym zagadnieniem należy stwierdzić, że procesy gospodarcze cechują się złożonością i właściwą sobie dynamiką, a przedsiębiorca w swoich działaniach uwzględniać musi konieczność zabezpieczenia się przed ryzykiem gospodarczym, które może dotyczyć różnych sfer przedsiębiorcy. W rezultacie konieczne, uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze mające za cel osiągnięcie przychodów, to także te decyzje, które prowadzą do zmniejszenia ryzyka gospodarczego. W związku z tym podatkowe kwalifikowanie określonych kosztów nie może nie uwzględniać i tego kryterium, które nakazuje brać pod uwagę specyfikę działań gospodarczych, a w tym specyfikę branży w której działa przedsiębiorca. Działając w warunkach rynkowych, podatnik musi podejmować racjonalne ze swego punktu widzenia, oparte na ekonomicznych analizach i kalkulacjach działania zmierzające do uzyskania możliwie największej efektywności ekonomicznej. Działania te mogą również polegać na dokonywaniu określonych oszczędności, zmniejszeniu kosztów i wydatków, minimalizowaniu strat z określonych segmentów działalności, czy eliminowaniu niebezpieczeństwa ich poniesienia. Gdyby podatnik działań takich nie podejmował, mógłby nie sprostać konkurencji, a prowadzona przez niego działalność mogłaby stać się nierentowna. Tym samym zagrożone byłoby źródło przychodów, jakim jest prowadzenie działalności gospodarczej w jej całości. W tym sensie, co do zasady, każde przedsięwzięcie, zmierzające do zapobieżenia takiej sytuacji, powinno być postrzegane jako prowadzące do zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, a związane z tym koszty-jako koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Kr 45/18, Lex nr 2457014).

Skarżąca Spółka działa w branży [...] w ramach grupy kapitałowej, gdzie podmiotem dominującym jest B. Podmiot dominujący dysponuje prawami do wartości niematerialnych, tj. wiedzy technologicznej oraz znaków towarowych. Pełni również funkcję jednostki inżynierskiego centrum badawczo-rozwojowego. Jak podnosi Spółka, przynależność do grupy kapitałowej pozwala jej m.in. na uzyskanie dostępu do nowoczesnej technologii produkcji [...], zmniejszenie kosztów, podniesienie rentowności i konkurencyjności na rynku producentów części do [...].

Stwierdzić należy, że niejako warunkiem przynależności przez Spółkę skarżącą do Grupy B, jest realizacja powierzonych jej zadań, które przede wszystkim koncentrują się na prowadzeniu działań produkcyjnych. (...) Osiągnięcie wysokiego poziomu technologicznego, pozwalającego na konkurowanie z obecnymi na rynku producentami wymaga wielu lat badań, zdobywania doświadczeń oraz nakładów finansowych. Inną drogą, która pozwala na osiągnięcie tych celów, jest skorzystanie z wiedzy technologicznej innych podmiotów m.in. poprzez zawarcie umowy licencyjnej. Oczywistym jest, że podmiot, który zezwala na skorzystanie z jego doświadczeń (patentów, technologii itp.) w zamian żąda stosownego wynagrodzenia. Taką drogę wybrała skarżąca Spółka, która podpisała umowę licencyjną z B. W jej ramach uzyskała prawo do korzystania z wiedzy technologicznej oraz znaków towarowych B.

Wyroby gotowe sprzedawane są odbiorcom zewnętrznym, jak również podmiotom z Grupy B. Zaznaczyć należy, że ok. 90 % sprzedaży odbywa się w ramach współdziałania pomiędzy spółkami powiązanymi. Wartość sprzedaży warunkuje wysokość opłaty licencyjnej uiszczanej podmiotowi dominującemu, który udostępnił wartości niematerialne Spółce.

Bez znaczenia natomiast pozostaje to, czy wyrób kierowany jest do odbiorcy zewnętrznego, czy też dystrybutora Grupy. Skoro tak, to producent, w tym przypadku Spółka, musi dysponować odpowiednią wiedzą technologiczną. Brak dostępu do niej de facto wyklucza możliwość produkcji [...], które znajdują nabywców w przemyśle [...] właśnie m.in. ze względu na gwarantowaną jakość i stosowaną technologię. W konsekwencji uiszczanie opłat licencyjnych pozwala na kontynuację produkcji i uzyskiwanie przychodu. Zwrócić również należy uwagę, że brak możliwości wykorzystania wysoko zaawansowanej technologii w produkcji części samochodowych, w obecnej sytuacji gospodarczej, znacznie ograniczyłoby konkurencyjność i rentowność Spółki. Zaniechanie wnoszenia na rzecz licencjodawcy określonych umową opłat prowadziłoby do przerwania działalności produkcyjnej i konieczność wypracowania własnej pozycji na rynku części samochodowych, co jak wskazano wcześniej jest procesem długotrwałym i nie gwarantującym sukcesu. Podsumowując tą część rozważań należy jednoznacznie stwierdzić, że opłaty licencyjne związane z udostępnieniem wiedzy technologicznej, które wnoszone są przez Spółkę na rzecz B, pozostają w związku z uzyskiwanym przez nią przychodem. Tym samym stanowią koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Bez znaczenia przy tym pozostaje to, czy wyrób sprzedawany został podmiotowi powiązanemu, czy też niepowiązanemu z Grupą B.

Podobnie należy zakwalifikować do kosztów uzyskania przychodów tą część opłaty licencyjnej, która dotyczy prawa do korzystania z aktywów niematerialnych związanych ze znakiem towarowym. Tym samym nie zasługuje na aprobatę stanowisko organu podatkowego, że prawo do umieszczania oznaczenia marki [...] na produktach Spółki w relacjach wewnętrznych Grupy pozostaje bez wpływu jej na przychód. Nie można się z tym zgodzić, gdyż znak towarowy jest wartością niematerialną, która pozwala nabywcom na dokonanie wyboru produktu spośród oferowanych przez wielu przedsiębiorców z uwagi na cechy, które są przypisane danej marce. W dużej mierze decyduje więc on o podaży danego produktu. Organ podatkowy nie ma wątpliwości co do tego, że posługiwanie się znakiem towarowym [...] w relacjach z klientami zewnętrznymi pozostaje w związku z uzyskiwanym przychodem. Taka zależność, zdaniem Sądu, występuje również w ramach obrotu wyrobami pomiędzy podmiotami powiązanymi. Produkt Spółki zostaje nabyty przez dystrybutora Grupy B ze względu na jego jakość, ale również, a może przede wszystkim ze względu na uzewnętrznienie tej cechy, co przybiera formę ulokowania na produkcie znaku towarowego. Finalnym bowiem odbiorcą jest klient zewnętrzny.

Nie można przyjąć za organem podatkowym, że Spółka pełniła funkcje typowe dla tzw. producenta kontraktowego (ang. contract manufacturer). Wniosek ten oparto na twierdzeniu, że Spółka ma zapewniony zbyt do podmiotów z grupy na podstawie dokładnych wytycznych oraz globalnego zrządzenia produkcją przez B, a także uzyskuje stałe wynagrodzenie z kalkulowanej według stałych elementów ceny wyrobu. Ponadto wytwarzane produkty oparte są na specyfikacji sporządzonej przez pracowników dystrybutora zawierającej wszelkie niezbędne dane techniczne i parametry. Nie budzi wątpliwości, że Spółka w Grupie B jest jednostką produkcyjną, która wyszukuje dostawców materiału i dokonuje ich zakupu, z których wytwarzane są produkty (funkcja zaopatrzeniowa). Oczywiście jest, że jest również producentem wyrobu zgodnie z wytycznymi przekazanymi przez odbiorcę (funkcja produkcyjna). Spółka magazynuje również materiały i wyroby (funkcja magazynowa). Z kolei w ramach funkcji sprzedaży i logistyki Spółka m.in.: ustala cenę na wyroby, monitoruje wielkość sprzedaży poszczególnych wyrobów, przygotowuje oferty w oparciu o analizę kosztów związanych z produkcją pojedynczego elementu, obsługuje reklamacje zgłaszane przez odbiorców finalnych. Dodatkowo pełni funkcje administracyjną, na którą składa się funkcja finansowa, kwestie prawne oraz ogólna obsługa administracyjna. W związku z tym Spółka ponosi szerokie ryzyko prowadzonej działalności. Otóż po jej stronie jest ryzyko rynkowe związane z wahaniami sprzedaży produktów oraz pogorszeniem się koniunktury na wyroby Spółki. Ponadto ponosi ryzyko odpowiedzialności za produkt, tj. niedotrzymanie jakości wyrobu lub jego wadliwości. Aby dotrzymać wymogom krótkich dostaw pojawia się również ryzyko magazynowe związane z przechowywaniem materiałów niezbędnych do produkcji. Spółka ponosi także ryzyko związane z harmonogramem, tj. dostosowaniem zdolności produkcyjnych do faktycznych lub przewidywanych zamówień dla klientów. W rachubę wchodzi również ryzyko utraty płynności wynikające z potencjalnych trudności finansowych fabryk z Grupy B. Wymienić należy także ryzyko logistyczne i walutowe (wahania cen waluty).

Wobec powyższego uznać należy, że organ podatkowy w rozpatrywanej sprawie dopuścił się naruszenia przepisu prawa materialnego, tj. art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. poprzez nieuprawnioną odmowę zakwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów opłaty licencyjnej w części wartości sprzedaży produktów podmiotom powiązanym z Grupą B.

(...) przepis art. 11 u.p.d.o.p. traktujący o cenach transferowych znajduje zastosowanie do sytuacji, kiedy organ podatkowy ustaliwszy powiązania pomiędzy podmiotami oraz wykazując, że występujące pomiędzy nimi warunki współpracy odbiegają od tych jakie łączyłyby podmioty niezależne, dysponuje prawem określenia wysokości dochodu w drodze szacowania. W rozstrzyganej sprawie, jak słusznie zauważył organ podatkowy, taka sytuacja nie zachodzi. Otóż w toku postępowania nie zakwestionowano transakcji pomiędzy podmiotami powiązanych, a wyłącznie zasadność zaliczenia części wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 74 poz. 397 ze zm. - w stanie prawnym obowiązującym w 2012 r.)
Art. 15

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Art. 11

1. Jeżeli:

- 1) podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej "podmiotem krajowym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- 2) osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej "podmiotem zagranicznym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
- 3) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów

- i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały - dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Główne problemy

1. Wszechstronna ocena relacji w transakcjach wewnątrzgrupowych i funkcji pełnionych przez dany podmiot przy ocenie celowości ponoszonych opłat.
2. Art. 15 ust. 1 ustawy o CIT jako podstawa prawna wydanej decyzji a ewentualna korekta współzależna u podmiotu powiązanego (ang. *corresponding adjustment*).

- **problemy proceduralne stosowania STIR - Paweł Majka (UR)**

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 września 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2057/18, wyrok nieprawomocny

1. **Podstawą prawną zastosowania krótkiej blokady było posiadanie informacji przez Szefa KAS, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność instytucji finansowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia. Ponieważ postanowienie to stało się ostateczne, to należy uznać, że skarżąca jako podmiot kwalifikowany wykorzystuje działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub zmierzającymi do wyłudzenia.**
2. **Szybkość tego postępowania, która determinowana jest jego skutecznością, ogranicza czynny udział skarżącej w tym postępowaniu na tym etapie. Dopiero w postanowieniu o przedłużeniu strona zapoznaje się z uzasadnieniem, które może podważać w skardze. W ramach prowadzonego postępowania dotyczącego blokady rachunku, organ nie prowadzi stricte postępowania dowodowego. Wystarczy, że po analizie ryzyka przepływów pieniężnych istnieje ryzyko wykorzystania instytucji finansowych do wyłudzenia podatku.**
3. **W niniejszej sprawie uregulowanie to [STIR] służyło zapobieganiu powszechnemu, jak dowodzą analizy ekonomiczne i prawne z ostatnich lat i miesięcy, wyłudzeniu podatku od towarów i usług na dużą skalę. Stan taki zagraża stabilności dochodów budżetowych. System STIR ma też wzmocnić bezpieczeństwo podatników, bo będzie eliminować z obrotu gospodarczego podstawione firmy oszukujące uczciwych przedsiębiorców. To w ocenie Sądu, uzasadnia tak głęboką ingerencję w prawa jednostki.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zasadniczym powodem do przedłużenia blokady jest istnienie uzasadnionej obawy, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10.000 euro. Zatem w tym postępowaniu nie można rozważać, czy rachunek skarżącej jest wykorzystywany do celów mających związek z wyłudzeniami lub zmierzającymi do wyłudzenia podatku. Przedmiotem oceny zaskarżonego postanowienia może być tylko i wyłącznie istnienie obawy niewykonania zobowiązania podatkowego i czy to zobowiązanie przekracza równowartość 10.000 euro.

W tym miejscu należy zauważyć, że postępowanie w sprawie blokady jest postępowaniem specyficznym, znajdującym się poza działem IV Ordynacji podatkowej regulującym postępowanie podatkowe, aczkolwiek ustawodawca postanowił, że przepisy działu IV stosuje się odpowiednio. Należy mieć na względzie, że "odpowiednie" stosowanie przepisów może polegać na zastosowaniu przepisu (lub jego części) wprost, z modyfikacją lub nawet na odmowie zastosowania (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2001 r., III ZP 25/01, OSNP 2002/13/301). Mając to na uwadze oraz specyfikę postępowania w przedmiocie blokady rachunku i jego przedłużenia, gdzie Szef KAS musi w terminie trzech dni wydać postanowienie o przedłużeniu blokady, wyklucza to zastosowanie przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzonego postępowania dowodowego, czynnego udziału strony, wyznaczenia terminu do zapoznania się z aktami.

Ponadto, jak wskazał TK w wyroku z dnia 12 stycznia 1999 r. (P 2/98, LEX nr 36155), ingerencja z jednej strony stawia przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby jej dokonania w danym stanie faktycznym w zakresie prawa bądź wolności jednostki. Z drugiej zaś winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób, bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie.

Zdaniem WSA na gruncie prawa administracyjnego, częścią którego jest prawo podatkowe, zasada ta zakłada, że jeśli istnieje wybór pomiędzy środkami nadającymi się do osiągnięcia danego celu, organy administracji publicznej powinny wybierać środki najmniej dotkliwe, niedogodności zaś wynikające z zastosowania danej normy prawnej powinny pozostawać w odpowiedniej relacji do urzeczywistnianego celu. Sąd zauważa przy tym, że konieczność zastosowania tej zasady wymaga, jak podkreślił NSA w wyroku z dnia 31 sierpnia 2011 r., całościowej oceny określonego stanu faktycznego oraz regulacji prawnych tego stanu pod kątem zbadania, jakiemu celowi służyło dane unormowanie i jaki był przedmiot ochrony (I FSK 1195/10, CBOSA).

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 stycznia 2019 r., III SA/Wa 2960/18

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. 2018 r., poz. 800 ze zm.)

Art. 119zv § 1

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wydać postanowienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać.

Art. 119zw § 1

Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przedłużyć, w drodze postanowienia, termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie.

Główne problemy

1. Przesłanka „uzasadnionej obawy”, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego.
2. Stosowanie blokady na podstawie STIR a ochrona praw podatnika.
3. Uzasadnienie wprowadzenia regulacji dotyczących STIR.

- **ograniczenia dotyczące finansowania dłużnego – sposób kalkulacji nadwyżki kosztów finansowych podlegających nowym ograniczeniom w zakresie niedostatecznej kapitalizacji (Dentons) – dr Michał Bernat (Dentons)**

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 833/18

Na gruncie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji obowiązujących od dnia 1 stycznia 2018 roku od nadwyżki kosztów finansowania poniesionych przez podatnika należy w pierwszej kolejności odjąć kwotę PLN 3 mln; powstała w ten sposób różnica stanowi koszt uzyskania przychodu do wysokości 30% EBITDA podatnika i jedynie w pozostałej części podlega wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Istota sporu sprowadza się do interpretacji art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. w sytuacji, gdy nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekroczy kwotę 3.000.000 zł. Zdaniem Wnioskodawcy w takiej sytuacji dopiero taka nadwyżka ponad 3.000.000 zł [X] będzie podlegała ograniczeniu przewidzianemu w treści art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. Odmiennego zdania jest organ podatkowy, który wskazuje, że w sytuacji, gdy ww. nadwyżka przekroczy pułap 3.000.000 zł to ograniczenie przewidziane w treści art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. będzie miało zastosowanie w odniesieniu do całości kwoty takiej nadwyżki [3.000.000 zł + X]. W sporze należy przyznać rację Skarżącej. (...)

(...) zgodnie zaś z art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. przepisu ust. 1 nie stosuje się do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 000 000 zł; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250.000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

Wspomniane przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2018r. na mocy art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017r., poz. 2175). Stanowią one implementację przepisów dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE z dnia 19 lipca 2016r., Nr L 193, s 1). Wspomniana dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych (art. 3 dyrektywy 2016/1164). Zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2016/1164 nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 % wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika (art. 4 ust. 2 dyrektywy nr 2016/1164). W myśl zaś art. 4 ust. 3 lit. a) ww. dyrektywy w drodze odstępstwa od ust. 1 podatnik może zostać uprawniony do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do maksymalnej kwoty 3.000.000 EUR. (...)

(...) przepis art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. przewiduje niestosowanie regulacji przewidzianej w art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nieprzekraczającej w danym roku podatkowym kwoty 3.000.000 zł. Wyraźnie zatem z treści art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. wynika, że przepisu ust. 1 [art. 15c] nie stosuje się do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3.000.000 zł. Skoro sam ustawodawca wyraźnie wyłączył zastosowanie przepisu art. 15c ust. 1 do tej części nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, która nie przekracza 3.000.000 zł, to nie można dokonywać wykładni art. 15c ust. 1 updog w sposób, który obejmowałby również wskazaną kwotę a w konsekwencji wbrew literalnemu brzmieniu art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p. stosować wyłączenie wynikające z tego przepisu. Z ww. przepisu wyraźnie wynika, że nadwyżka kosztów finansowania dłużnego do kwoty 3.000.000 zł jest zaliczana do kosztów uzyskania przychodów. W sytuacji zatem, gdy u danego podatnika nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza 3.000.000 zł, to wskaźnik obliczony na podstawie EBITDA należy stosować dopiero do nadwyżki ponad wspomnianą kwotę 3.000.000 zł [X]. (taki też pogląd zawarto w R. Kowalski, Podatki 2018: Rozliczenie odsetek w kosztach podatkowych, LEX/el.).

Warto jest wskazać, że niewątpliwie dyrektywa 2016/1164 stanowi wdrożenie wytycznych OECD dotyczących 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (motyw 2 ww. dyrektywy), w tym zawartych w dokumencie « OECD/G20 Base erosion and Profit Shifting Project. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 : 2015

Final Report ». W dokumencie tym rekomenduje się stworzenie tzw. progu de minimis pozwalającego na wyeliminowanie podmiotów niskiego ryzyka z zakresu stosowania wskaźnika (s. 35 ww. dokumentu). Na taką też logikę działania progu de minimis wskazuje w swym artykule M. Jamróży, A. Łóżykowski, Ograniczenia kosztów finansowania dłużnego od 1.01.2018r., PP 2018/6/36-41, potwierdzając jednak, że literalne brzmienie przepisu jest odmienne od tego celu. Stanowisko takie jak zostało przedstawione w ww. artykule przyjął właśnie w sprawie organ podatkowy.

Należy jednak przypomnieć, że o ile obowiązek dokonywania wykładni pronunijnej spoczywa także na organie podatkowym (wyroki TSUE z dnia: 22 czerwca 1989 r., Fratelli Costanzo SpA, 103/88, EU:C:1989:256, pkt 33; 11 lipca 1991 r., Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 33) to nie można zapominać, że obowiązek taki ograniczony jest przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa. Zasada ta ogranicza obowiązek dokonywania wykładni pronunijnej w tym znaczeniu, że nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem (por. wyroki TSUE z dnia: 16 czerwca 2005 r., Postępowanie karne przeciwko Maria Pupino, C-105/03, EU:C:2005:386, pkt 47; 15 kwietnia 2008 r., Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, pkt 100; 23 kwietnia 2009 r., Angelidaki, C-378/07- C-380/07, EU:C:2009:250, pkt 199; 24 stycznia 2012 r., Maribel Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 25). Ta idea ma zastosowanie zwłaszcza w sytuacji, jeśli wykładnia contra legem mogłaby skutkować powstaniem obowiązków lub niedogodności po stronie jednostki (por. opinia RG J. Kokott do sprawy C-151/12, EU:C:2013:354, pkt 26). W sytuacji, gdy literalne brzmienie polskiej ustawy odbiega od celu dyrektywy (stworzenia tzw. zasady bezpiecznej przystani – motyw 8 dyrektywy) to jednak zarówno sąd krajowy jak organ podatkowy nie może dokonywać wykładni pronunijnej wbrew zapisowi przepisu krajowego.

Ponadto warto jest wspomnieć, że zasadą na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych do momentu wprowadzenia ww. przepisów było zaliczenie ww. kosztów do kosztów uzyskania przychodów. Stąd też ograniczenie ww. kosztów stanowi wyjątek od reguły, który nie należy wyklądać w sposób rozszerzający.

Należy tym samym stwierdzić, że w sprawie doszło do naruszenia art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 15c ust. 14 pkt 1 u.p.d.o.p., jak też art. 121 § 1 O.p. w zw. z art. 14h O.p.”.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2018 r., I SA/Po 699/18

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, ze zm.)

art. 15c. [zob. zwł. ust. 1 oraz ust. 14 pkt 1]

1. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.
2. W przypadku podatkowych grup kapitałowych kwota obliczona zgodnie z ust. 1 zwiększa dochód (zmniejsza stratę) podatkowej grupy kapitałowej. Przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio.
3. Przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.
4. Do przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1 i 3, przepis art. 7 ust. 3 stosuje się odpowiednio.
5. W celu wyliczenia limitu, o którym mowa w ust. 1, oraz przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego koszty uzyskania przychodów oblicza się bez uwzględnienia pomniejszych wynikających z zastosowania ust. 1 oraz art. 15e ust. 1.
6. Przez przychody o charakterze odsetkowym oraz koszty, o których mowa w ust. 1, rozumie się również przychody i koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5.
7. Kwotę kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1 uwzględnia się w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów, o których mowa w ust. 1, poniesionych w ramach danego źródła przychodów.
8. Przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę kosztów finansowania dłużnego wynikających z kredytów (pożyczek) wykorzystywanych do sfinansowania

długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku którego spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wykonawca projektu podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 2) aktywa, których projekt dotyczy, znajdują się całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 3) koszty finansowania zewnętrznego są wykazywane dla celów podatkowych w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
- 4) dochody są osiągane w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej.

9. Dochodu wynikającego z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej nie uwzględnia się przy obliczaniu przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1.

10. Długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, będący w ogólnym interesie publicznym.

11. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę także kosztów finansowania dłużnego i przychodów o charakterze odsetkowym wynikających z umów, których stroną są wyłącznie spółki wchodzące w skład takiej grupy.

12. Przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.

13. Przez przychody o charakterze odsetkowym rozumie się przychody z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych, oraz inne przychody równoważne ekonomicznie odsetkom odpowiadające kosztom finansowania dłużnego.

14. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:

1) nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 000 000 zł; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika;

2) przedsiębiorstw finansowych.

15. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej kwota wskazana w ust. 14 pkt 1 odnosi się do podatkowej grupy kapitałowej.

16. Przez przedsiębiorstwo finansowe rozumie się:

- 1) bank krajowy, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe;
- 2) instytucję kredytową, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe;
- 3) spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową;
- 4) firmę inwestycyjną, o której mowa w art. 3 pkt 33 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 5) towarzystwo, zarządzającego alternatywną spółką inwestycyjną, spółkę zarządzającą oraz zarządzającego z Unii Europejskiej, o których mowa odpowiednio w art. 2 pkt 3, 3a, 10 i 10c ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 6) krajowy zakład ubezpieczeń oraz zagraniczny zakład ubezpieczeń w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 18 i 55 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2017 r. poz. 1170, z późn. zm.);
- 7) krajowy zakład reasekuracji oraz zagraniczny zakład reasekuracji w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 19 i 56 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
- 8) dobrowolny fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 3a ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 9) otwarty fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 5 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 10) pracowniczy fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 6 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 11) towarzystwo w rozumieniu art. 8 pkt 7 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 12) pracodawcę zagranicznego w rozumieniu art. 8 pkt 10 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

13) zarządzającego zagranicznego w rozumieniu art. 2 pkt 24 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1449);

14) fundusze inwestycyjne otwarte oraz alternatywne fundusze inwestycyjne utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych;

15) kontrahenta centralnego w rozumieniu art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Dz. Urz. UE L 201 z 27.07.2012, str. 1, z późn. zm.);

16) centralny depozyt papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 21a ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi.

17. Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2016 r. poz. 1528 oraz z 2017 r. poz. 819).

18. Koszty finansowania dłużnego wyłączone w roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów zgodnie z ust. 1 podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi w ust. 1-17 oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.

19. Przepisu ust. 18 nie stosuje się do:

1) podmiotów, które w związku z przekształceniem, łączeniem lub podziałem podmiotów wstępują w prawa podatników przekształconych, łączonych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek powstałych z przekształcenia spółek;

2) spółek wchodzących uprzednio w skład podatkowej grupy kapitałowej - w odniesieniu do kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów w czasie funkcjonowania tej podatkowej grupy.

20. Przepisy ust. 1-19 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym do transakcji wewnętrznych takiego podatnika dotyczących tego zagranicznego zakładu.

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z dnia 19 lipca 2016 r., str. 1)

art. 3

Minimalny poziom ochrony

Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.

art. 4 [zob. zwł. art. 4 ust. 3 lit. (a)]

Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

1. Nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 % wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA).

Na użytek niniejszego artykułu państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika:

a) podmiot, któremu zezwolono na stosowanie przepisów w imieniu grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, lub na którego nałożono wymóg stosowania takich przepisów;

b) podmiot należący do grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, która nie konsoliduje wyników swoich członków do celów podatkowych.

W takiej sytuacji nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego i wskaźnik EBITDA mogą być obliczane na poziomie grupy, z uwzględnieniem wyników wszystkich członków tej grupy.

2. EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika.

3. W drodze odstępstwa od ust. 1 podatnik może zostać uprawniony do:

a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do maksymalnej kwoty 3 000 000 EUR;

b) pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli dany podatnik jest podmiotem niezależnym.

Na użytek ust. 1 akapit drugi kwota 3 000 000 EUR odnosi się do całej grupy.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b) podmiot niezależny oznacza podatnika, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów.

4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 1 nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na:

- a) pożyczki, w przypadku gdy dotyczące ich umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r., jednak wyłączenie to nie obejmuje późniejszych zmian w umowach dotyczących takich pożyczek;
- b) pożyczki wykorzystywane do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku gdy wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się w całości w Unii.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b) długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, który to projekt dane państwo członkowskie uważa za będący w ogólnym interesie publicznym.

W przypadku gdy zastosowanie ma akapit pierwszy lit. b), ewentualny dochód wynikający z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej wyłącza się z EBITDA podatnika, a wszelkie wyłączone nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego nie są wliczane do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego grupy względem stron trzecich, o których mowa w ust. 5 lit. b).

5. W przypadku gdy podatnik wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, może on zostać uprawniony do:

a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w pełnej wysokości, jeśli jest w stanie wykazać, że wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest co najmniej równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy i z zastrzeżeniem następujących warunków:

(i) wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem uznaje się za równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy, jeżeli wskaźnik udziału kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest niższy o nie więcej niż dwa punkty procentowe; oraz

(ii) wszystkie aktywa i pasywa są wyceniane przy użyciu tej samej metody, która została zastosowana w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, o którym mowa w ust. 8;

albo

b) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w kwocie przekraczającej kwotę, do odliczenia której byłby uprawniony na podstawie ust. 1. Ten wyższy limit możliwości odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego odnosi się do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, w skład której to grupy wchodzi dany podatnik; limit ten jest obliczany w dwóch etapach:

(i) najpierw, wskaźnik dla całej grupy jest określany jako iloczyn nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego ponoszonych przez grupę wobec stron trzecich i EBITDA grupy; oraz

(ii) następnie, wskaźnik dla całej grupy mnoży się przez EBITDA podatnika obliczany zgodnie z ust. 2.

6. Państwo członkowskie podatnika może przewidzieć przepisy dotyczące:

a) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5;

b) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, i przeniesienia na poprzednie okresy – na okres nieprzekraczający trzech lat – nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5; lub

c) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego i, na okres nieprzekraczający pięciu lat – niewykorzystanej wartości odsetek, które nie mogą zostać odliczone w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5.

7. Państwa członkowskie mogą wyłączyć przedsiębiorstwa finansowe z zakresu stosowania ust. 1–6, w tym w przypadku gdy takie przedsiębiorstwa finansowe wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej.

8. Na użytek niniejszego artykułu skonsolidowana grupa do celów rachunkowości finansowej obejmuje wszystkie podmioty, które są w pełni uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej lub krajowym systemem sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego. Podatnik może zostać uprawniony do stosowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z innymi standardami rachunkowości.

Główne problemy

1. Literalna wykładnia art. 15c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
2. Wykładnia art. 15c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w kontekście zbliżonych instytucji prawopodatkowych.

3. Wykładnia przepisów krajowych wprowadzanych w kontekście programu BEPS i dyrektywy ATAD oraz hierarchizacja źródeł wykładni.
4. Brak możliwości stosowania prawa unijnego w sposób skutkującego wykładnią prawa krajowego *contra legem* na niekorzyść podatnika.

- **pośrednictwo między podmiotami powiązаныmi a ograniczenia w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów – dr Jowita Pustuł (Uniwersytet Jagielloński)**

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 1006/18

Zawierane przez podmioty gospodarcze umowy o wykonanie świadczenia pośrednictwa różnią się czynnościami, jakie mają wykonywać pośrednicy, dlatego też w każdym przypadku należy w sposób indywidualny dokonywać oceny tych czynności, w kontekście przepisu art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

"N" Sp. z o.o. (...) wnioskiem z dnia 29 maja 2018 r., zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (...) o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy ponoszone przez Spółkę koszty usług pośrednictwa w sprzedaży świadczonych przez agentów, będących podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (...) podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

We wniosku Spółka przedstawiła następujący stan faktyczny/zdarzenie przyszłe.

Spółka jest osobą prawną mającą siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy). Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji i sprzedaży silników i napędów elektrycznych, zarówno do zastosowań motoryzacyjnych, jak również przemysłowych. W ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej Spółka w celu intensyfikacji sprzedaży swoich produktów zawiera z podmiotami powiązаныmi ze Spółką w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. umowy, na mocy których podmioty te świadczą na rzecz Spółki usługi pośrednictwa w sprzedaży produktów Spółki, tj. pełnią funkcje agentów sprzedaży dla Spółki (dalej: agenci).

Usługi świadczone przez agentów polegają na wyszukiwaniu potencjalnych klientów na produkty produkowane przez Spółkę i pośredniczeniu w zawieraniu przez Spółkę umów sprzedaży produktów z klientami (pośredniczenie przy zawieraniu umów sprzedaży produktów Spółki nie obejmuje bezpośredniego zawierania umowy przez agentów). Z tymi czynnościami powiązаныmi ściśle jest zadanie promowania produktów Spółki przez agentów w ramach wyszukiwania potencjalnych klientów na produkty Spółki. Zgodnie z umową zawartą między konkretnym agentem a Spółką, agenci nie mogą wykorzystywać w celu promocji produktów Spółki żadnych innych materiałów promocyjnych niż przekazane im i zatwierdzone przez Spółkę. Wynagrodzenie wypłacane przez Spółkę konkretnemu agentowi kalkulowane jest jako określony procent wartości sprzedaży netto osiągniętej przez Spółkę z tytułu sprzedaży produktów za pośrednictwem agenta oraz powiększone o zwrot kosztów poniesionych przez agenta w związku ze świadczeniem usług na rzecz Spółki (...).

W związku z powyższym opisem stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego Spółka zadała następujące pytanie: Czy ponoszone przez Spółkę koszty usług pośrednictwa w sprzedaży świadczonych przez agentów (będących podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p.) podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.?

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył, co następuje(...)

Sąd dokonując analizy przedstawionych poszczególnych definicji świadczenia pośrednictwa i reklamy w kontekście przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego, doszedł do przekonania, że świadczenie (usługa) pośrednictwa, opisana w stanie faktycznym nie posiada cech przeważających usług reklamy.

Przed wszystkim z wniosku wynika, że podstawowym obowiązkiem agenta sprzedaży (pośrednika) jest wyszukanie podmiotu zainteresowanego nabyciem silników i napędów elektrycznych mających zastosowanie w motoryzacji i w przemyśle, następnie przekazanie podmiotowi zainteresowanemu nabyciem informacji m.in. na podstawie materiałów promocyjnych udostępnionych przez Skarżącą o

wyżej wymienionych produktach. W przypadku okazania zainteresowania przez potencjalnego nabywcę oferowanym towarem, kolejna czynność pośrednika to skojarzenie stron w celu zawarcia umowy. Z chwilą skojarzenia stron i przygotowania ich do zawarcia umowy, kończy się praca pośrednika, gdyż cel działania pośrednika został osiągnięty i wypłacane jest mu wynagrodzenie wprost powiązane z efektem jego pracy.

Sąd zgadza się z organem, że przy wykonywaniu czynności agenta sprzedaży występują elementy reklamy w rozumieniu przytoczonych powyżej definicji, jednak w żadnym wypadku nie są to elementy dominujące tak jak stwierdził organ. Jeszcze raz należy podkreślić, że istotą świadczenia pośrednictwa opisanego we wniosku a zarazem celem gospodarczym, jest poszukiwanie klientów i kojarzenie ich ze Skarżącą w celu zawarcia umowy. Natomiast istotą usługi reklamy, a zarazem jej elementem dominującym jest rozpowszechnianie informacji o towarach wszelkimi dostępnymi formami przekazu, zatem nie jest to element przeważający usługi agentów sprzedaży opisanej we wniosku, a tylko jedna z wykonywanych czynności w ramach wykonywania usługi pośrednictwa.

(...).

Podsumowując należy stwierdzić, że DIAS dokonując oceny zaprezentowanego przez Skarżącą stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego, nietrafnie przyporządkował usługę pośrednictwa świadczoną przez agentów sprzedaży na rzecz Skarżącej, do kategorii świadczeń o podobnym charakterze uznając że usługa ta jest podobna do usługi reklamy. Tym samym organ naruszył przepis art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., poprzez dokonanie niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego, co spowodowało uchylenie przez Sąd zaskarżonej interpretacji w oparciu o przepis art. 146 p.p.s.a. w zw. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2369/15

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Łd 123/18

Przepisy

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 15e

1. Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

- poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

Art. 21 ust. 1 pkt 2a

Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów:

(...)

2a) z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze

- ustala się w wysokości 20% przychodów.

Główne problemy

1. Usługa pośrednictwa a usługa reklamy.
2. Co rozumieć przez „świadczenia o podobnym charakterze”?
3. Jak interpretować przepisy wyłączające określone kategorie wydatków z kosztów uzyskania przychodów?
4. Zasada in dubio pro tributario.

- usługi świadczone na rzecz transparentnych podatkowo podmiotów powiązanych a art. 15e – Lesław Mazur (Thedy & Partners)

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 października 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 761/18

Przypisanie danemu podmiotowi kosztów powiązanego z nim podmiotu (będącego spółką nie posiadającą osobowości prawnej) zgodnie z art. 5 ustawy o CIT, ma dla ustawodawcy taki sam skutek, jak poniesienie przez dany podmiot bezpośrednio kosztów na rzecz podmiotu z nim powiązanego. Innymi słowy, "koszty przypisane" - w myśl art. 15e ust. 6 ustawy o CIT rozumiane jako "koszty poniesione" - jako takie podlegać muszą ograniczeniom określonym w przepisie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

1. We wniosku o interpretację A S.A. z siedzibą we W. (dalej: Wnioskodawca, Skarżąca) przedstawiła następujący stan faktyczny / zdarzenie przyszłe. Wnioskodawca jest spółką akcyjną i podatnikiem podatku CIT, który prowadzi działalność deweloperską oraz podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce w zakresie całości swoich dochodów. Działalność deweloperska Wnioskodawcy jest prowadzona w formie spółek celowych, w których Wnioskodawca posiada udział kapitałowy i które funkcjonują w formie spółek z o.o., spółek komandytowo-akcyjnych oraz spółek komandytowych (spółki komandytowe będą określane dalej jako: "Spółki Osobowe"). Spółki celowe, w tym Spółki Osobowe, zasadniczo nie posiadają zaplecza technicznego, kadrowego, wiedzy technicznej i doświadczenia niezbędnych do realizacji przedsięwzięcia i są one zasadniczo powoływane do realizacji konkretnego przedsięwzięcia nieruchomościowego. Działalność Spółek celowych, w tym Spółek Osobowych, opiera się na zakupie od podmiotów z grupy kapitałowej Wnioskodawcy, w tym od samego Wnioskodawcy, oraz podmiotów trzecich, usług niezbędnych zarówno w procesie realizacji przedsięwzięcia, jak i bieżącego funkcjonowania spółek. Wnioskodawca oraz Spółki celowe, w tym Spółki Osobowe, są podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2343, z późn. zm., dalej: "ustawa o CIT"). Usługi nabywane od Wnioskodawcy przez Spółki celowe, w tym przez Spółki Osobowe, to głównie usługi związane z prowadzeniem inwestycji deweloperskich. Dodatkowo, Spółki celowe, w tym Spółki Osobowe, nabywają od innych Spółek Osobowych usługi w zakresie wykonania projektu oraz generalnego wykonawstwa (wszystkie ze wspomnianych powyżej usług będą określane dalej mianem: "Usługi"). Dalej Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy o CIT, koszty wynikające z udziału w danej Spółce Osobowej, podobnie jak przychody z takiego udziału, są ujmowane w wyniku podatkowym Wnioskodawcy proporcjonalnie do posiadanego przez niego prawa do udziału w zysku (udziału) danej Spółki Osobowej. W rezultacie, w przypadku, gdy Spółka Osobowa nabywa usługi, dla których usługodawcą jest sam Wnioskodawca lub inna Spółka Osobowa, ich koszty są także uwzględniane w wyniku podatkowym Wnioskodawcy i dla celów podatkowych niejako "wracają" do Wnioskodawcy.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie: czy gdyby przyjąć, że Usługi nabywane przez Spółki Osobowe od Wnioskodawcy oraz innych Spółek Osobowych są usługami, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, to z uwagi na okoliczność, że koszty te ujmowane są w rachunku podatkowym Wnioskodawcy, który jednocześnie wykazuje przychody z tytułu świadczenia Usług, koszty tych usług nie będą po stronie Wnioskodawcy podlegać ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wynikającym z przepisów art. 15e ustawy o CIT?

2. Zdaniem Wnioskodawcy, gdyby przyjąć, że Usługi nabywane przez Spółki Osobowe od Wnioskodawcy oraz innych Spółek Osobowych są usługami, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, to z uwagi na okoliczność, że koszty te ujmowane są w rachunku podatkowym Wnioskodawcy, który jednocześnie wykazuje przychody z tytułu świadczenia Usług, koszty tych usług nie będą po stronie Wnioskodawcy podlegać ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wynikającym z przepisów art. 15e ustawy o CIT.

Wnioskodawca wskazał, że wprowadzony z dniem 01.01.2018 r. przepis art. 15e ustawy o CIT przewiduje ograniczenia w zakresie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z ponoszeniem określonych w tym przepisie kosztów. Jak stanowi, ust. 6 omawianego przepisu, przez koszty, o których mowa powyżej rozumie się również koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5 ustawy o CIT, tj. m.in. koszty ponoszone przez spółki niebędące osobami prawnymi, w których podatnik posiada udziały, które to koszty są przypisywane podatnikowi proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału) w tych spółkach.

W ocenie Wnioskodawcy, przepis art. 15e ust. 1 ustawy o CIT przewiduje, że ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów kosztów określonych usług ma zastosowanie wówczas, gdy koszty tych usług są ponoszone bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11 ustawy o CIT, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy o CIT

(tzw. rajach podatkowych). A contrario, w opinii Wnioskodawcy przepisy te nie powinny mieć zastosowania w przypadkach, gdy usługodawcą jest podmiot, który koszty wyświadczonych przez siebie usług rozpoznaje następnie w swoim rachunku podatkowym (np. wspólnik spółki osobowej świadczący usługi na jej rzecz), a taka sytuacja będzie miała miejsce w przypadku Usług świadczonych przez Wnioskodawcę na rzecz Spółek Osobowych, których koszty proporcjonalnie do udziału w zysku danej Spółki Osobowej "wróca" do Wnioskodawcy z uwagi na przepisy art. 15e ust. 6 w zw. z art. 5 ustawy o CIT. Wnioskodawca zwrócił uwagę, że z podatkowego punktu widzenia, Wnioskodawca oraz zależna od niego Spółka Osobowa stanowią de facto "jednego podatnika", bowiem w relacji Wnioskodawca - Spółka Osobowa wyłącznie Wnioskodawca jest podatnikiem i to Wnioskodawca rozpoznaje zarówno przychody jak i koszty wynikające ze świadczenia Usług. Na tej podstawie należy przyjąć, że świadczenie przez Wnioskodawcę Usług na rzecz Spółek Osobowych stanowi niejako świadczenie tych usług samemu sobie, wobec czego nie można takich kosztów uznać za "poniesione na rzecz podmiotu powiązanego" w rozumieniu art. 15e ustawy o CIT. Powyższe zdaniem Wnioskodawcy dotyczy również sytuacji świadczenia Usług przez Spółki Osobowe na rzecz innych Spółek Osobowych, bowiem Wnioskodawca posiada udział kapitałowy zarówno w spółce świadczącej Usługi (rozpoznaje przychód z tytułu świadczenia Usług proporcjonalnie do posiadanych udziałów) jak również w spółce korzystającej z tych Usług. W tym przypadku, z podatkowego punktu widzenia Wnioskodawca również niejako świadczy Usługi na rzecz samego siebie.

Za takim stanowiskiem w ocenie Wnioskodawcy przemawia również wykładnia celowościowa przepisów art. 15e ustawy o CIT, które w swoich założeniach miały ograniczyć negatywne zjawisko transgranicznego transferowania zysków pomiędzy podmiotami powiązаныmi poprzez obciążanie polskich spółek różnego rodzaju kosztami usług niematerialnych. W rozważanym przypadku, taki transfer nie istnieje, bowiem to Wnioskodawca rozpozna zarówno przychód z tytułu sprzedaży Usług na rzecz Spółek celowych, w tym Spółek Osobowych, jak i przypadające na niego proporcjonalne koszty zakupu tych Usług przez Spółki Osobowe.

3. W indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia [...]05.2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ, organ interpretacyjny), uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Organ przywołał m.in. treść przepisów art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o CIT i stwierdził, że uwagi na to, iż spółki osobowe nie posiadają osobowości prawnej, ich dochody nie stanowią odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym. Opodatkowaniu podlegają natomiast dochody poszczególnych wspólników spółki osobowej, stosownie do postanowień art. 5 ust. 1 ustawy o CIT. Następnie organ stwierdził, że w przypadku kosztów usług świadczonych pomiędzy Wnioskodawcą a Spółkami Osobowymi oraz pomiędzy tymi Spółkami, których Wnioskodawca jest wspólnikiem, może znaleźć zastosowanie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, z którego wynika ograniczenie w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych określonych w tym przepisie usług. Organ zacytował w tym zakresie treść art. 15e ust. 6 ustawy o CIT, zgodnie z którym przez koszty poniesione przez podatnika, o których mowa w ust. 1, rozumie się również koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5 ustawy o CIT. Zdaniem organu, brzmienie powyższego przepisu wskazuje zatem w sposób jednoznaczny, że unormowanie art. 15e ustawy o CIT, odnosi się nie tylko do podmiotów rzeczywiście ponoszących koszty z tytułu usług niematerialnych, ale także do tych podmiotów, którym koszty tych usług przypisano zgodnie z art. 5 ustawy o CIT. Zatem, art. 15e ustawy o CIT, ma zastosowanie także do tych podatników, którzy, choć nie korzystają "fizycznie" z usług niematerialnych, ujmują koszty tych usług w swoim rachunku podatkowym z uwagi na status wspólnika spółki osobowej, tj. zgodnie z art. 5 ustawy o CIT.

2. Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

3.3. Spór prawny w niniejszej sprawie dotyczył kwestii, czy koszty nabywania przez Spółki Osobowe usług od Skarżącej (przyjąwszy za Skarżącą, że byłyby to usługi objęte zakresem art. 15e ustawy o CIT), ujmowane w jej rachunku podatkowym, w którym wykazywane są jednocześnie przychody Skarżącej z tytułu świadczenia tychże usług, podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wynikającym z przepisów art. 15e ustawy o CIT - jak twierdzi organ interpretacyjny, czy też ograniczenia te nie mają do tych kosztów zastosowania - jak wywodzi Skarżąca.

3.5. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że zgodnie z treścią uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r., poz. 2175), druk numer 1878, s. 3, projekt ten w istotnym zakresie stanowił implementację dyrektywy Rady Unii Europejskiej 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (zwanej dalej: Dyrektywą ATAD). W treści powyższego uzasadnienia do projektu znalazło

się również stwierdzenie, że proponowane rozwiązania miały na celu uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, w tym poprzez implementację Dyrektywy ATAD (s. 1 w.w. uzasadnienia). Oznacza to, że celem wprowadzenia tych rozwiązań nie była wyłącznie implementacja tejże Dyrektywy, lecz również – ogólnie sformułowane w uzasadnieniu do projektu – uszczelnienie systemu podatku CIT.

W tej sytuacji zdaniem Sądu nie może zostać uwzględniona argumentacja Skarżącej odwołująca się do celów wprowadzenia omawianych przepisów, które to cele ujmowała Skarżąca wyłącznie przez pryzmat Dyrektywy ATAD. Dyrektywa ta w istocie w swojej preambule wskazuje, że jej celem jest m.in. przeciwdziałanie transferowania zysków przez podmioty poza miejsce (kraj) ich generowania i umożliwienie rządowi rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej oraz ochrona przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym (rozumianym jako rynek unijny). Jednakże, jak to już wyżej wskazano, cele wprowadzenia przez polskiego ustawodawcę m.in. przepisu art. 15e ustawy o VAT, zostały ujęte szerzej. Wyrazem tego jest zresztą sama treść przepisu art. 15e ustawy o CIT, odnoszącego się do sytuacji, w której wskazane w tym przepisie usługi są świadczone pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 tejże ustawy. Nie może ująć uwadze, że do tak rozumianych podmiotów powiązanych ustawa zalicza również podmioty krajowe, czyli m.in. mające udział w innych podmiotach krajowych i właśnie z taką sytuacją (i takimi podmiotami) mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Nie zachodzi natomiast w tej sprawie sytuacja, w której dochodziłoby do transferowania zysków poza kraj ich wygenerowania, czemu przeciwdziałać ma Dyrektywa ATAD.

W ocenie Sądu nie można skutecznie twierdzić, tak czyni to Skarżąca, że wykładnia zaprezentowana przez organ miałaby pozostawać w sprzeczności z celem wprowadzenia przepisu art. 15e ustawy o CIT. Skarżąca podnosiła, że w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku nie może dojść do wykreowania po stronie Skarżącej lub którejkolwiek ze Spółek tarczy podatkowej, której tworzeniu miał przeciwdziałać omawiany przepis (dotyczący, jak wskazywała Skarżąca, transferu zysków poza granice Polski). Skoro jednak – jak wyżej stwierdzono – cel wprowadzenia tego przepisu był szerszy aniżeli wyłącznie implementacja Dyrektywy (gdyż było nim również ogólnie sformułowane uszczelnienie systemu podatkowego CIT), nie można w ocenie Sądu skutecznie zarzucać organowi interpretacyjnemu niezgodności dokonanej wykładni tego przepisu z celem jego wprowadzenia.

3.6. Trzeba następnie wskazać, że sytuację opisaną przez Skarżącą we wniosku wprost reguluje przepis art. 15e ust. 6 ustawy o CIT, nakazujący uznawać koszty przypisane danemu podmiotowi zgodnie z art. 5 tejże ustawy, za koszty poniesione na rzecz podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 15e ust. 1 ustawy, tj. za koszty podlegające limitowi określonymu w tymże przepisie. Oznacza to, że przypisanie danemu podmiotowi kosztów powiązanego z nim podmiotu (będącego spółką nie posiadającą osobowości prawnej) zgodnie z art. 5 ustawy o CIT, ma dla ustawodawcy taki sam skutek, jak poniesienie przez dany podmiot bezpośrednio kosztów na rzecz podmiotu z nim powiązanego. Innymi słowy, "koszty przypisane" – w myśl art. 15e ust. 6 ustawy o CIT rozumiane jako "koszty poniesione" – jako takie podlegać muszą ograniczeniom określonym w przepisie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT.

3.7. W ocenie Sądu nie można zgodzić się ze Skarżącą, że w opisanej przez nią sytuacji miałaby ona świadczyć usługi na rzecz samej siebie i że taka sytuacja miałaby być wyłączona z zakresu przepisu art. 15e ust. 1 ustawy o CIT. Powyższe Skarżąca wywodziła z faktu, iż w opisanej przez niego strukturze powiązań jest ona jedynym podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż pozostałe podmioty są spółkami osobowymi transparentnymi podatkowo. Po pierwsze, wbrew stanowisku Skarżącej, omawiany przepis nie dotyczy tylko i wyłącznie sytuacji, w której mamy do czynienia z dwoma podatnikami. Przepis ten bowiem wprost wskazuje, że chodzi o koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, a więc niekoniecznie na rzecz osobnych podatników. Nie ulega przy tym wątpliwości Sądu, że spółka osobowa, której koszty rozliczane są przez Skarżącą zgodnie z art. 5 ustawy o CIT, jest podmiotem innym niż Skarżąca. Nie można więc mówić, że w takim stanie rzeczy Skarżąca miałaby "sama ze sobą" pozostawać w związku, o którym mowa w art. 11 omawianej ustawy, tak jak to podniesiono w skardze. Po drugie, przepis art. 15e ust. 6 ustawy o CIT nakazuje wprost uznawać za koszty poniesione przez podatnika, koszty przypisane mu zgodnie z treścią art. 5 tejże ustawy. Jest to zatem dokładnie taka sytuacja, jaką Skarżąca opisuje we wniosku o wydanie interpretacji. Skarżąca bowiem nie ponosi omawianych kosztów usług w sposób bezpośredni, lecz zostają jej one przypisane z tego powodu, że posiada ona udział (udziały) w spółce lub spółkach nie będących osobami prawnymi. Jednocześnie Skarżąca akcentuje, że dla zastosowania skutku z art. 15e ust. 1 ustawy o CIT musiałaby zaistnieć sytuacja, w której następuje poniesienie kosztów przez podatnika na rzecz odrębnego podmiotu powiązanego, choć przeczy temu treść przepisu art. 15e ust. 6 ustawy podatkowej. Skarżąca zarzuca przy tym m.in., że wykładnia przepisów art. 15e ust. 1 w zw. z art. 15e ust. 6 ustawy dokonana przez organ była błędna, ponieważ koszty Usług nie są ponoszone przez Skarżącą na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11 ustawy o CIT. Biorąc pod

uwagę powyższe, zdaniem Sądu argumentacja Skarżącej zmierza w istocie do zanegowania treści wskazanego wyżej przepisu i jako taka nie może zostać uwzględniona.

3.8. Na marginesie nie można również zgodzić się ze stanowiskiem Skarżącej, że rachunek podatkowy w takiej sytuacji (przy uwzględnieniu przychodu Skarżącej z tytułu świadczenia Usług oraz przypisanych jej kosztów uzyskania przychodu w związku z posiadanym udziałem lub udziałami w spółce lub spółkach osobowych), miałby wynosić "0", co podnosiła Skarżąca jako jeden z argumentów przeciwko stanowisku prezentowanemu przez organ interpretacyjny. Należy bowiem zauważyć, że z mocy art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o CIT koszty spółki osobowej Skarżąca zobowiązana jest rozliczać proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). Istotne jest przy tym to, że udział Skarżącej w zyskach spółki osobowej nigdy nie będzie mógł wynosić 100%, ponieważ spółka osobowa, w odróżnieniu od spółki kapitałowej, musi zostać zawiązana przynajmniej przez dwóch wspólników. W przypadku spółek komandytowych (a takie spółki Skarżąca definiowała we wniosku jako Spółki Osobowe) wynika to wprost z treści przepisu art. 102 k.s.h., zgodnie z którym spółką komandytową jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona.

Zatem Skarżąca w każdym przypadku będzie musiała uwzględnić proporcję posiadanych udziałów przy rozliczaniu (przypisywaniu) jej kosztów uzyskania przychodu zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 ustawy, a jednocześnie uzyskany z tytułu świadczenia Usług przychód wykazywany będzie w pełnej wysokości. Stąd przychód i koszty w zasadzie nigdy nie będą rozpoznawane w tej samej wysokości i rachunek podatkowy nie będzie mógł wynieść "0".

Należy ponadto zauważyć, że wprowadzona w przepisie art. 15e ust. 1 zasada limitu określonych tam kosztów do wysokości 5%, została niejako "nałożona" na zasadę specyficznego rozliczania kosztów spółek nie będących osobami prawnymi zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o CIT. Jednocześnie wprowadzenie powyższego limitu zdaniem Sądu w żaden sposób nie narusza powyższej zasady rozliczania (przypisywania) kosztów spółek osobowych. Przyjęcie argumentacji Skarżącej prowadziłoby zatem do kwestionowania powyższej zasady rozliczania kosztów, co w ocenie Sądu jest niedopuszczalne.

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm. – stan prawny na 1 stycznia 2018 r.)

art. 15e ust. 1

Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze
- poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

art. 15e ust. 6

Przez koszty poniesione przez podatnika, o których mowa w ust. 1, rozumie się również koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5.

art. 5 ustawy o CIT

1. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

- 1a. Przychody z zysków kapitałowych, przypisane wspólnikowi na podstawie ust. 1, zwiększają przychody wspólnika uzyskane z tego źródła.
2. Zasady wyrażone w ust. 1 i 1a stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

10.15-11.30 sesja V; prowadzenie: dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK

Podatki dochodowe - przychody, zwolnienia, wyłączenia...

- **częściowy zwrot wkładu do spółki niebędącej osobą prawną** (wyrok NSA z dnia 20 września 2018 r., II FSK 2396/16) – dr hab. Paweł Borszowski prof. UW
- **zamiana bitcoina na inną kryptowalutę a powstanie przychodu** (wyroki WSA w Olsztynie z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Ol 201/18; wyrok nieprawomocny) – Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC)
- **udostępnianie pracownikom noclegów a przychód z nieodpłatnych świadczeń** (wyrok NSA z dnia 29 listopada 2018 r., II FSK 799/18) – Lesław Mazur (Thedy&Partners)

Podatki dochodowe a podatek od spadków i darowizn

- **zgodność z Konstytucją RP opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych nieodpłatnie** (sprawa P 1/19, pytanie prawne SR Lublin Zachód) – Gerard Dźwigała (Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy)
- **podatek dochodowy a odziedziczone udziały w spółce osobowej umorzone automatycznie** (wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2018 r., II FSK 2149/16) – Tomasz Siennicki (KNDP)

Dyskusja

- **częściowy zwrot wkładu do spółki niebędącej osobą prawną - dr hab. Paweł Borszowski prof. UW**

Wyrok NSA z dnia 20 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2396/16

Zwrot wkładu otrzymany przez wspólnika spółki jawnej, w związku z jego obniżeniem w trybie art. 54 k.s.h ma swoje źródło w udziale wspólnika w tej spółce niebędącej osobą prawną. Już z tego zatem wynika, że skoro wnioskodawca uzyskuje przychody z tytułu udziału w spółce komandytowej, przychód ten winien być przypisany do źródła o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., czyli pozarolniczej działalności gospodarczej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że zasadniczy spór w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do oceny kwestii przyporządkowania uzyskanego przez skarżącego przychodu ze zmniejszenia wkładu w spółce komandytowej do właściwego źródła przychodów tj. pozarolniczej działalności gospodarczej - art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. bądź praw majątkowych - art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.

Ustawa podatkowa nie zawiera w tym zakresie jednoznacznych przepisów dających podstawę do opodatkowania wypłat środków pieniężnych z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego(...).

W pierwszej kolejności należy odwołać się do treści art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f., który stanowi, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce (...) uznaje się za przychody ze źródła, o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Zwrot wkładu otrzymany przez wspólnika spółki jawnej, w związku z jego obniżeniem w trybie art. 54 k.s.h ma swoje źródło w udziale wspólnika w tej spółce niebędącej osobą prawną. Już z tego zatem wynika, że skoro wnioskodawca uzyskuje przychody z tytułu udziału w spółce komandytowej, przychód ten winien być przypisany do źródła o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., czyli pozarolniczej działalności gospodarczej (...).

Zdaniem Sądu, powyższej zasady ogólnej nie wyłącza przepis szczególny jakim jest art. 14 ust. 1-3 u.p.d.o.f. Z treści art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. wynika, że 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. Przepis ten wskazuje na moment powstania przychodu z działalności gospodarczej - powstaje on w chwili, gdy stał się on należny, czyli stał się należnością, a przede wszystkim - wierzytelnością (zob. wyrok NSA z dnia 26 marca 1999 r., I SA/Gd 883/97, wyrok NSA z dnia 18 września 1997 r., I SA/Po 328/97). Nie zmienia więc on zasady z art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. Z przepisu tego można jednak wyprowadzić zasadę ogólniejszą, że wszystkie przypadki, w których powstaje przychód z działalności gospodarczej to przychody należne.

W art. 14 ust. 3 pkt 10, pkt 11 i pkt 12 lit. b u.p.d.o.f. ustawodawca wskazał te przypadki uzyskania przychodów z udziału wspólnika w spółce niebędącej osobą prawną, które nie są zaliczane do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5b ust. 2 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Byłyby to wówczas przychody uzyskane z praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 i w art. 18 u.p.d.o.f. Wśród przychodów określonych w art. 14 ust. 3 pkt 10,11 i 12 lit. b u.p.d.o.f. zostały wyliczone przychody związane z wystąpieniem wspólnika z takiej spółki oraz z likwidacją takiej spółki. Zatem tylko w tych przypadkach przychód z tytułu udziału wspólnika w spółce niebędącej osobą prawną nie będzie przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5b ust. 2 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Zgodnie zatem z art. 5 ust. 2 u.p.d.o.f. przychód wspólnika z udziału w spółce niebędącej osobą prawną prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą z tytułu zwrotu części wkładu, określony na podstawie art. 8 ust. 1, uznać należy za przychód ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 3 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1072/13

Wyrok NSA z 10 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2670/12

Wyrok NSA z 10 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1706/12

Wyrok NSA z 14 maja 2015 r. sygn. akt II FSK 816/13

Przepisy

Ustawa z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2018, poz. 1509 ze zm.)

Art. 5b.

2. Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3.

Główne problemy

1. Zupełność, czy głębokość regulacji ustawowej podatku?
2. Przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej – sposób regulacji.
3. Częściowy zwrot wkładu do spółki niebędącej osobą prawną - kwalifikacja przychodów wspólnika.

- zamiana bitcoina na inną kryptowalutę a powstanie przychodu - Michał Potyrała (PwC)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 9 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 201/18 – orzeczenie nieprawomocne

(...) momentem powstania przychodu jest niewątpliwie moment przewalutowania na walutę tradycyjną, kiedy to skarżący otrzymuje określone wartości pieniężne lub też moment zapłaty kryptowalutą za towar bądź usługę, kiedy dochodzi również do realnego przysporzenia w majątku podatnika. Jeżeli natomiast w związku z zamianą kryptowaluty na inną kryptowalutę skarżący nie otrzymuje wartości pieniężnych rozumianych jako prawny środek płatniczy i jak podał we wniosku o interpretację, rzeczywistą wartość kryptowaluty można wycenić dopiero w momencie jej sprzedaży w zamian za walutę, bądź dokonania nią zapłaty za towar lub usługę, to wobec nie wskazania przez organ metody i sposobu takiej wyceny na chwilę zamiany, nie można uznać za należycie uzasadnione stanowiska, iż w tym przypadku, przychód należy ustalić w wysokości otrzymanych wartości pieniężnych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

We wniosku, uzupełnionym pismem z dnia 20 grudnia 2017 r., przedstawił następujące zdarzenie przyszłe: Wnioskodawca jest osobą fizyczną, polskim rezydentem podatkowym, prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą i jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Głównym przedmiotem tej działalności jest handel różnymi rodzajami wirtualnej waluty elektronicznej (m.in. Bitcoin, Ethereum) za pośrednictwem Internetu. Wnioskodawca planuje uczestniczyć również w nabywaniu kryptowaluty poprzez udział w ofercie emisji nowej kryptowaluty, tzw. Initial Coin Offering (dalej: "ICO"). W ramach ICO następuje zazwyczaj wymiana aktualnie istniejącej kryptowaluty (np. Ethereum) na nową kryptowalutę. Obrót kryptowalutą nie jest regulowany przepisami prawa, nie ma też żadnego centralnego organu czy instytucji nadzoru. Kryptowalut nie można traktować na równi ze środkiem płatniczym, bowiem nie funkcjonują one jako instrument rynku pieniężnego. Nie są również stosowane w rozliczeniach międzynarodowych. W ramach działalności gospodarczej wnioskodawca będzie nabywać w zamian za walutę tradycyjną (m.in. USD lub EUR) jeden rodzaj jednostek kryptowaluty. W następstwie handlu (wymiany kryptowalut) może dochodzić do sytuacji wymiany jednych jednostek kryptowaluty na inne jednostki kryptowaluty (np. Bitcoin na Ethereum lub odwrotnie). Może dojść do sytuacji, w której wnioskodawca po osiągnięciu planowanego zysku lub określonej straty zdecyduje się wymienić dane jednostki kryptowaluty na walutę tradycyjną. Czynności handlu kryptowalutami będą wykonywane głównie za pośrednictwem giełd wirtualnych walut zlokalizowanych w różnych krajach położonych zarówno w Unii Europejskiej, jak i poza nią. Wnioskodawca nie wyklucza również incydentalnych transakcji bez pośrednictwa giełd. W takim przypadku wykorzystywana jest technologia, która automatyzuje transakcje pomiędzy dwoma rachunkami, przy czym uczestnicy transakcji pozostają anonimowi. Do zawarcia transakcji zakupu lub sprzedaży kryptowaluty dochodzi przeważnie w momencie dokonania lub otrzymania płatności. Co do zasady, wnioskodawca w chwili sprzedaży otrzymuje od razu zapłatę w postaci innych walut wirtualnych bądź tradycyjnych. Jedynie w przypadku udziału w ICO, nową kryptowalutę na podstawie warunków oferty otrzymuje się często z opóźnieniem od kilku dni do kilku tygodni. Wnioskodawca nie wyklucza również wykorzystywania kryptowaluty do zapłaty za nabywane towary lub usługi.

Wskazano, że specyfika działalności giełd wirtualnych walut wiąże się z tym, iż wnioskodawca nie ma dostępu do żadnych informacji związanych z identyfikacją drugiej strony transakcji. Giełdy zazwyczaj udostępniają uczestnikom konta walutowe, które uczestnik zasila określoną walutą (EUR lub USD), a następnie może w dowolnym momencie dokonywać transakcji kupna lub sprzedaży kryptowaluty. Do zawarcia transakcji dochodzi w momencie dokonania płatności z konta walutowego lub w momencie dokonania wpływu na konto walutowe. W praktyce wnioskodawca zasila swój rachunek EUR lub USD w ramach giełdy wirtualnej, następnie składa zlecenie zakupu określonej kryptowaluty, np. 1 jednostki, gdy kurs tej kryptowaluty osiągnie cenę X EUR lub USD. Po nabyciu może wypłacić jednostki kryptowaluty do swojego prywatnego elektronicznego portfela istniejącego poza giełdą. Przed formalnym rozpoczęciem działalności gospodarczej, tj. przed dniem 1 października 2017 r., wnioskodawca nabył jednostki kryptowaluty, którą ma zamiar wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej. Do zakupu, zamiany i zbycia waluty wirtualnej wnioskodawca będzie wykorzystywał serwisy internetowe "[...]", nie wyklucza jednak w przyszłości korzystania z innych serwisów.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1) Czy przychody ze sprzedaży kryptowaluty wnioskodawca będzie mógł zaliczyć do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i opodatkować stawką 19%?

2) W którym momencie wnioskodawca powinien rozpoznać przychód związany z handlem kryptowalutą i w jakiej wysokości?

Zdaniem Wnioskodawcy, transakcje zamiany jednej kryptowaluty na inną nie będą generowały konsekwencji podatkowych i będą neutralne podatkowo. Nie zaistnieje przysporzenie w jego majątku, bowiem do momentu sprzedaży nie będzie znana konkretna cena, po której kryptowaluta zostanie wymieniona na walutę tradycyjną. W przypadku zbycia kryptowaluty, powstanie przychód podatkowy:

- w przypadku zbycia kryptowaluty w zamian za waluty tradycyjne - w wysokości otrzymanych wartości pieniężnych,
- w przypadku nabycia za jednostki kryptowaluty towarów lub usług - w wysokości ceny nabytych towarów lub usług.

Momentem powstania przychodu podatkowego będzie zaś:

- moment zawarcia transakcji zbycia kryptowaluty, tj. sprzedaż jednostek kryptowaluty w zamian za waluty tradycyjne oraz
- moment nabycia za jednostki kryptowaluty towarów lub usług.

W Jego ocenie, transakcja wymiany posiadanych jednostek kryptowaluty nie podlega opodatkowaniu, skoro rzeczywistą wartość kryptowaluty można wycenić dopiero w momencie jej sprzedaży w zamian za walutę tradycyjną bądź dokonania zapłaty za towar lub usługę.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia "[...]" uznał powyższe stanowisko strony za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu swojego stanowiska powołał brzmienie art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 11 ust. 1, art. 14 ust. 1, ust. 1c i ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 f. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm., dalej jako: "u.p.d.o.f."). Stwierdził, że przychód powstaje nie tylko w sytuacji, gdy dochodzi do zamiany kryptowaluty na walutę tradycyjną, ale także wtedy, gdy ma miejsce zamiana jednej kryptowaluty na inną kryptowalutę. Zamianę walut wirtualnych należy traktować analogicznie jak zamianę innych praw majątkowych (np. wierzytelności). Z art. 603 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459 ze zm.) wynika, że zamieniane rzeczy/prawa majątkowe mają swoją wartość, którą można określić.

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie zważył, co następuje.

W przypadku przychodów z działalności gospodarczej nie jest zatem istotny moment otrzymania pieniędzy (wartości pieniężnych). Przychodem są bowiem kwoty należne, choćby faktycznie nieotrzymane. Zasadnicze znaczenie ma zatem ustalenie znaczenie terminu "kwota należna", które wyznacza rozumienie pojęcia przychodu z działalności gospodarczej.

(...)

W związku z określeniem przez ustawodawcę, że przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej są kwoty należne, wskazać należy, że wirtualna kryptowaluta, która w świetle powołanej wyżej definicji Europejskiego Urzędu Nadzoru Bankowego jest jedynie "cyfrową reprezentacją wartości", nie ma wartości majątkowej samoistnej. Przysporzenie w majątku podatnika związane z jej uzyskaniem, a w konsekwencji również określenie wydatków poniesionych na nabycie, niewątpliwie następuje w chwili jej wymiany na towary, usługi lub waluty tradycyjne. Jak już wyżej podkreślono, kryptowaluta pełni funkcję innego niż pieniądź ekwiwalentu wartości w obrocie prowadzonym drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci internet. Podmiot, który dokonuje zamiany kryptowalut jedynie zamienia formę dysponowania tą wirtualną wartością. Nabywca kryptowaluty nie uzyskuje żadnego prawa materialnego lub ekspektatywy do określonego prawa. Nie przysługuje mu także roszczenie wobec żadnego podmiotu, gdyż nie może dochodzić od osób trzecich wymiany kryptowaluty na pieniądze, towary lub usługi.

W kontekście sygnalizowanych przez stronę skarżącą problemów z określeniem podstawy opodatkowania w przypadku zamiany kryptowalut, wskazać ponadto należy, że przepis art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. jest przepisem ogólnym. Przepis ten określa, co stanowi przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.. Nie wyznacza jednak daty powstania przychodu z działalności gospodarczej, co czynią dopiero przepisy znajdujące się w kolejnych jednostkach redakcyjnych art. 14, w szczególności ust. 1c, ust. 1e, ust. 1h i ust. 1i. Jak słusznie zaznaczył organ, stosownie do art. 14 ust. 1c u.p.d.o.f., za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 1e, 1h-1j i 1n-1p, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.

W świetle powyższych uwag, jak i stanowiska strony, zgodnie z którym możliwym jest ustalenie jedynie przybliżonej, a nie rzeczywistej wartości kryptowaluty na moment zamiany, zaś jej wartość można wycenić dopiero w momencie sprzedaży w zamian za walutę tradycyjną bądź dokonania zapłaty nią za

towar bądź usługę, organ nie wyjaśnił w zaskarżonej interpretacji zasadniczej kwestii, a mianowicie, w jaki konkretnie sposób i przy zastosowaniu jakiej metody należy określić wartość kryptowaluty i kwotę należną przychodu w chwili jej zamiany. W tym stanie rzeczy, twierdzenie wnioskodawcy, iż przychód w związku z obrotem kryptowalutami powstaje jedynie w odniesieniu do transakcji, w której przedmiotem świadczenia z jednej strony jest kryptowaluta, z drugiej zaś waluta tradycyjna bądź towar lub usługa, nie zostało skutecznie podważone.

Przyjąć zatem należy, że momentem powstania przychodu jest niewątpliwie moment przewalutowania na walutę tradycyjną, kiedy to skarżący otrzymuje określone wartości pieniężne lub też moment zapłaty kryptowalutą za towar bądź usługę, kiedy dochodzi również do realnego przysporzenia w majątku podatnika. Jeżeli natomiast w związku z zamianą kryptowaluty na inną kryptowalutę skarżący nie otrzymuje wartości pieniężnych rozumianych jako prawny środek płatniczy i jak podał we wniosku o interpretację, rzeczywistą wartość kryptowaluty można wycenić dopiero w momencie jej sprzedaży w zamian za walutę, bądź dokonania nią zapłaty za towar lub usługę, to wobec nie wskazania przez organ metody i sposobu takiej wyceny na chwilę zamiany, nie można uznać za należycie uzasadnione stanowiska, iż w tym przypadku, przychód należy ustalić w wysokości otrzymanych wartości pieniężnych. To z kolei, czyni zasadnym zarzut skargi, że przy braku technicznej możliwości ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania transakcji, brak jest podstawy zobowiązania skarżącego do rozpoznania przychodu w momencie zamiany jednej kryptowaluty na inną.

Przepisy

Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723 z późn. zm.).

Art. 2 ust, 2 pkt 26

Ilekoć w ustawie jest mowa o walucie wirtualnej - rozumie się przez to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:

- a) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,
 - b) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,
 - c) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych,
 - d) instrumentem finansowym w rozumieniu [ustawy](#) z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi,
 - e) wekslem lub czekiem
- oraz jest wymienne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 z późn. zm.).

Art. 17 ust. 1 pkt 11

Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej.

Art. 17 ust. 1f

Przez odpłatne zbycie waluty wirtualnej rozumie się wymianę waluty wirtualnej na prawny środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną.

Wyroki

podobne stanowisko:

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2018 r., I SA/Po 802/18

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 października 2018 r., I SA/Kr 740/18

odmienne stanowisko:

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 czerwca 2018 r., I SA/Bk 226/18

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2018 r., I SA/Gl 248/18

Główne problemy

1. Czy zamiana jednej kryptowaluty na inną kryptowalutę powoduje powstanie przychodu?
2. Czy brak możliwości określenia rzeczywistego przysporzenia majątkowego wyklucza możliwość rozpoznania przychodu?
3. Czy jeśli organ twierdzi, że przychód powstaje, to czy jest on zobowiązany też określić metodę ustalenia tego przychodu?

- **udostępnianie pracownikom noclegów a przychód z nieodpłatnych świadczeń – Lesław Mazur (Thedy & Partners)**

Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 799/18

Wydatki ponoszone przez pracodawcę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jego rzecz, z wyłączeniem podróży służbowej będą stanowić dla nich przychód, w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od którego płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 32 tej ustawy.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) we wniosku z 2 czerwca 2015 r. strona wskazała, iż jest spółką działającą w branży budownictwa przemysłowego. Skarżąca deleguje pracowników do pracy za granicę, głównie do Francji i Niemiec. Na czas delegowania do pracy za granicą, w drodze aneksu do umowy o pracę, zmianie ulegają miejsce wykonywania pracy oraz wynagrodzenie. Jako miejsce wykonywania pracy określana jest miejscowość poza granicami kraju, w której praca jest wykonywana (poza siedzibą pracodawcy, a jednocześnie poza miejscem zamieszkania pracowników). Wynagrodzenie zaś ustalane jest zgodnie z bezwzględnie obowiązującymi przepisami w kraju przejściowego wykonywania zatrudnienia. Pracownicy nie wyjeżdżają więc do pracy za granicę w ramach podróży służbowej w rozumieniu przepisów prawa pracy, w konsekwencji spółka nie wypłaca pracownikom diet i innych należności przysługujących pracownikom zgodnie z Kodeksem pracy w przypadku podróży służbowych. Zgodnie z zapisami w regulaminie pracy i wynagradzania, pracownicy delegowani mają zapewnione zakwaterowanie podczas wykonywania pracy za granicą, za które płaci pracodawca lub jego kontrahent.

W związku z powyższym spółka zadała pytanie: czy wartość finansowanych przez stronę i udostępnianych bezpłatnie w czasie oddelegowania pracownikom noclegów, z których będą oni korzystać w związku z koniecznością świadczenia pracy w ramach oddelegowania przy realizacji usług na poszczególnych projektach (kontraktach), poza siedzibą spółki i poza miejscem swego zamieszkania jest przychodem pracownika ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. i czy w rezultacie spółka powinna pobierać oraz odprowadzać z tego tytułu zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych, jeśli świadczenie to przekracza miesięcznie kwotę 500 zł?

W ocenie spółki, mając na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13, ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, bo to jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy. Zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi służy wyłącznie prawidłowej realizacji obowiązku pracowniczego, pracownik może dysponować lokalem tylko i wyłącznie wykorzystując go przy wykonaniu swoich obowiązków pracowniczych. W konsekwencji, zdaniem spółki, ponoszone przez nią wydatki za noclegi mają bezpośredni związek z wykonywaniem obowiązków służbowych i są niezbędne do wykonywania tych zadań, a ich koszt nie stanowi u pracowników przysporzenia majątkowego i nie powinien być traktowany jako przychód ze stosunku pracy w myśl art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Z uwagi na to, że w tej sytuacji nie powstaje przychód po stronie pracownika, nie ma również obowiązku naliczania, pobierania i odprowadzania podatku dochodowego od tego świadczenia.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, działając z upoważnienia Ministra Finansów stwierdził w interpretacji indywidualnej z 5 sierpnia 2015 r., że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 2 czerwca 2015 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest prawidłowe.

Minister Finansów w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z 5 sierpnia 2015 r. zmienił z urzędu wyżej wymienioną interpretację, stwierdzając w zmianie interpretacji indywidualnej z 21 czerwca 2016 r., że stanowisko spółki przedstawione we wniosku z 2 czerwca 2015 r. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika, jest nieprawidłowe. Wskazując na treść art. 10 ust. 1 pkt 1, art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., orzecznictwo sądowo-administracyjne oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. K 7/13, a także okoliczności, w których spółka zapewnia swoim pracownikom bezpłatne zakwaterowanie, Minister Finansów stwierdził, że wartość tych świadczeń stanowi dla pracowników skarżącej przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest to bowiem 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.

3. Pismem z 29 sierpnia 2016 r. spółka wniosła do WSA w Warszawie skargę na zmianę interpretacji indywidualnej Ministra Finansów z 21 czerwca 2016 r., zarzucając naruszenie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., polegające na błędnej wykładni tego przepisu, tj. na przyjęciu, że wartość finansowanych przez wnioskodawcę i udostępnianych pracownikom bezpłatnie w czasie oddelegowania do wykonywania

pracy poza siedzibą spółki i miejscem zamieszkania pracowników noclegów, jest przychodem ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a w związku z tym na bezzasadnym przyjęciu, iż wnioskodawca powinien pobierać i odprowadzać z tego tytułu zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych, jeżeli wartość tego świadczenia przekracza kwotę 500 zł, zgodnie z dyspozycją art. 31, 32 i 38 u.p.d.o.f.

4. Sąd pierwszej instancji uwzględniając skargę uznał, że Minister Finansów dokonał błędnej wykładni art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

W ocenie sądu pierwszej instancji, świadczenie polegające na skorzystaniu przez pracowników oddelegowanych do pracy za granicą z bezpłatnego zakwaterowania nie będzie spełnione w interesie pracowników, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby bowiem nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z wynajmowanych przez wnioskodawcę miejsc noclegowych. Mają oni bowiem ośrodek interesów życiowych w Polsce, w związku z czym ponoszą wydatki związane z miejscem zamieszkania i oddelegowanie ich na określony czas do pracy za granicą tego nie zmienia. Natomiast obowiązkiem pracodawcy wynikającym z art. 94 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2018 r. poz. 917, dalej w skrócie „k.p.”) jest organizowanie pracy w sposób zapewniający pełne wykorzystanie czasu pracy, jak również osiąganie przez pracowników, przy wykorzystaniu ich uzdolnień i kwalifikacji, wysokiej wydajności i należytej jakości pracy (pkt 2), w sposób zapewniający zmniejszenie uciążliwości pracy, zwłaszcza pracy monotonnej i pracy w ustalonym z góry tempie (pkt 3). Obowiązek zapewnienia prawidłowej organizacji pracy nie może być utożsamiany tylko z zapewnieniem biurka, materiałów biurowych, czy pokryciem kosztów eksploatacji samochodu służbowego czy kosztów zużytej energii elektrycznej. Obowiązek ten należy i trzeba odnosić i analizować w kontekście konkretnych obowiązków pracowniczych i wynikających z tych obowiązków oczekiwań pracodawcy. Skoro więc prawidłowe i efektywne wypełnianie obowiązków pracowniczych wymaga od pracownika nocowania w pobliżu realizowanej przez pracodawcę budowy, jest to bowiem warunek konieczny świadczenia pracy w ogóle, to zapewnienie tej możliwości przez pracodawcę nie jest korzyścią pracownika, ale właśnie wypełnieniem przez pracodawcę ustawowego obowiązku prawidłowego organizowania pracy tak, aby była ona możliwa, wydajna i należytej jakości. W związku z powyższym, zdaniem sądu pierwszej instancji, w opisanym stanie faktycznym ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów dla pracowników jest – w świetle wskazań Trybunału Konstytucyjnego - świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, bo jemu przynosi konkretną i wymierną korzyść, skoro bez zakwaterowania pracowników w powyższy sposób praca nie mogłaby być świadczona. Przepisy prawa pracy nie nakładają na pracownika obowiązku ponoszenia za pracodawcę wydatków związanych ze świadczeniem pracy. Wszystkie koszty związane ze świadczeniem pracy przez pracownika pokrywa pracodawca.

5. Od powyższego orzeczenia organ wniósł skargę kasacyjną żądając jego uchylenia w całości i przekazania sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania, a także zasądzenia zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

6. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

6.2. Rozstrzygając przedstawione sporne zagadnienie Naczelny Sąd Administracyjny przyznał rację ocenie wyrażonej przez Ministra Finansów w zaskarżonej zmianie interpretacji indywidualnej, powtórzonej w rozpoznawanej skardze kasacyjnej. Tym samym za uzasadnione uznano podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 9 ust. 1, art. 12 ust. 1, art. 11 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f., polegającą na przyjęciu przez sąd pierwszej instancji, że w opisanym przez spółkę w złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym nie dochodzi do powstania przychodu z innych nieodpłatnych świadczeń.

6.5. Mimo, że nie wynika to wprost z brzmienia przepisu 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 bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny. Stąd też wszystkie kwoty otrzymywane "tytułem zwrotnym", takie jak pożyczki, kaucje itp., nie są zaliczane do przychodów podatkowych. Do tej kategorii przychodów podatkowych zaliczono przychody z nieodpłatnych świadczeń uregulowane 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.

Sposób zdefiniowania tego rodzaju przychodów na tle występujących zagadnień spornych najpełniej został przeprowadzony w powołanym przez sąd pierwszej instancji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014r., K 7/13 (publik. OTK-A 2014/7/69, Dz.U. z 2014 poz. 947 tylko sentencja). W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wskazane regulacje 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. 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 24 maja 2010 r., II FPS 1/10 oraz z 24 października 2011 r., II FPS 7/10 oraz wyrok z 25 kwietnia 2013 r., II FSK 1828/11, publik. CBOSA). Zgodnie z tymi poglądami, do których przychyliła 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.

6.6. Na tle takiego rozumienia 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. Trybunał sformułował ogólne kryteria według, których konkretne świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika mogło zostać zakwalifikowane do przychodów nieodpłatnych ze stosunku pracy

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).

Do takiego rozumienia tych przepisów odwołał się również sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku, na tym tle jednak nieprawidłowo ocenił zgodność z prawem zaskarżonej zmiany interpretacji.

6.7. Nie można zgodzić się oceną wyrażoną w zaskarżonym wyroku, że przedstawione kryteria pozwalały na pominięcie jako przychodu z nieodpłatnych świadczeń wykupienie przez spółkę i udostępnienie bezpłatnie pracownikom w czasie oddelegowania noclegów, z których będą oni korzystać w związku z koniecznością świadczenia pracy w ramach oddelegowania przy realizacji usług na poszczególnych projektach (kontraktach), poza siedzibą spółki i poza miejscem swego zamieszkania.

6.8. Jako sporne sąd pierwszej instancji zakwalifikował spełnienie trzeciego warunku dotyczącego wyjaśnienia, czy przyjęcie nieodpłatnego noclegu przez pracownika oddelegowanego leży w jego interesie, bo pozwala mu uniknąć niezbędnego wydatku na zakwaterowanie. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, opowiadając się za stanowiskiem spółki sąd pierwszej instancji dokonał błędnej oceny w tym zakresie. W bezspornym stanie faktycznym sprawy sąd pierwszej instancji wadliwie bowiem przyjął, że świadczenie polegające na skorzystaniu przez pracowników oddelegowanych do pracy za granicą z bezpłatnego zakwaterowania nie będzie spełnione w interesie pracowników, ale w interesie pracodawcy i nie przyniesie pracownikom korzyści w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatków, które musieliby ponieść. Gdyby nie konieczność wywiązania się z obowiązków służbowych, pracownicy ci nie mieliby powodu do korzystania z wynajmowanych przez wnioskodawcę miejsc noclegowych. Mają oni bowiem ośrodek interesów życiowych w Polsce, w związku z czym ponoszą wydatki związane z miejscem zamieszkania i oddelegowanie ich na określony czas do pracy za granicą tego nie zmienia.

Na tego rodzaju jednoznaczną ocenę, wbrew temu co wyjaśnił sąd pierwszej instancji, nie pozwalały tezy uzasadnienia omówionego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014r., K7/13. Wręcz przeciwnie, w uzasadnieniu wyroku (pkt 3.4.3.) 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 sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie.

6.9 Argumentów za zaakceptowaniem stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku nie dostarczają również wnioski wyprowadzone na tle regulacji prawa pracy, a w szczególności art. 94 k.p.

Jak stwierdził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały, przepisy prawa, w tym przepisy dotyczące bezpieczeństwa i higieny pracy, nie obligują pracodawcy do zapewnienia pracownikowi miejsca zamieszkania, w którym będzie zaspokajał swoje potrzeby bytowe. Jest to sfera prywatna pracownika, realizowana poza godzinami pracy i poza dyspozycją pracodawcy. Jedynym wyjątkiem jest tu podróż służbowa (art. 775 § 1 k.p.), podczas której pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy, a wymuszony nią nocleg poza miejscem zamieszkania nie jest wpisany w umówiony charakter pracy.

Z samego faktu zamieszkiwania poza stałym miejscem pobytu (w miejscu wykonywania pracy) nie wynika, że pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy i że używa lokalu, w którym został zakwaterowany, w celach służbowych. Zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatery (lokal) nie jest "narzędziem" pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu. Oczywiście w przypadku znacznych odległości między miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania obowiązków, zakwaterowanie pracownika jest niezbędne, aby zobowiązanie pracownicze mogło być realizowane, ale nie jest to warunek prawny, lecz faktyczny, na który pracownicy, nawiązując stosunek pracy na takich warunkach (z miejscem pracy określonym jako pewien obszar geograficzny), godzą się dobrowolnie. Nie jest to zresztą cecha charakteryzująca wyłącznie stosunek pracy pracownika mobilnego, ale także każdego pracownika podejmującego pracę "niemobilną" w dużej odległości od swojego miejsca zamieszkania, w tym pracownika oddelegowanego do pracy za granicą.

Jeżeliby oceniać tę kwestię (z wyłączeniem podróży służbowych) z perspektywy warunku niezbędnego do zgodnego z prawem wykonywania pracy (obciążającego pracodawcę), to jedynie w aspekcie prawa pracownika do takiego wynagrodzenia, aby odpowiadało rodzajowi wykonywanej pracy (art. 78 § 1 k.p.) i było godziwe (art. 13 k.p.), a więc w przypadku pracy wymuszającej czasowe zamieszkanie pracownika poza jego centrum życiowym, wynagrodzenie powinno być tak ustalone, aby uwzględniało taki życiowo uciążliwy charakter pracy (zob. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z 19 listopada 2008 r., II PZP 11/08; OSNP 2009 nr 13-14, poz. 166).

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 (musi uwzględnić) ten aspekt w wysokości wynagrodzenia, ale ze względów organizacyjnych, praktycznych decyduje się na nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikom nieodpłatnych noclegów (mających wymiarną wartość ekonomiczną), to nadal jest to zapłata za pracę. Gdyby zatem przyjąć, że ponoszenie przez pracodawcę wydatków w celu zapewnienia noclegów pracownikowi mobilnemu jest świadczeniem poniesionym w interesie pracodawcy, ponieważ to jemu przynosi konkretną i wymiarną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanej przez pracownika pracy, to również taki charakter miałoby wynagrodzenie za pracę np. w formie dodatku "za mobilność", a nie budzi wątpliwości, że wynagrodzenie jest przychodem pracownika.

Oceniając zatem obiektywnie, dobrowolne przyjęcie od pracodawcy nieodpłatnego zakwaterowania leży w interesie pracownika mobilnego, gdyż uzyskuje on w ten sposób wymiarną korzyść (przysporzenie majątkowe) w postaci uniknięcia kosztów, które musiałby ponieść, skoro zdecydował się na wynikające z umowy o pracę "mobilne" miejsce pracy.

6.10. Akceptując przedstawione poglądy i przenosząc je na grunt rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że wydatki ponoszone przez spółkę na zapewnienie noclegów dla swoich pracowników w miejscu wykonywania przez nich pracy na jej rzecz, 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.

6.11. Ponadto, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego osoba wykonująca swą stałą pracę za granicą, czy to na podstawie umowy o pracę, czy też na jakiegokolwiek innej podstawie prawnej, nie przebywa w podróży służbowej. W tej sytuacji świadczenie pracodawcy, choćby nazwane dietą z tytułu podróży służbowej, wypłacone pracownikowi nieodbywającemu takiej podróży, a mającemu miejsce pracy za granicą, nie jest należnością, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f.

Należności tego rodzaju należy rozpatrywać ze względu na zwolnienie od podatku dochodowego wprowadzone w art. 21 ust. 1 pkt 19 i ust. 14 u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 21 ust.1 pkt 19 u.p.d.o.f. wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, z zastrzeżeniem ust. 14 - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł (jest wolna od opodatkowania. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 19, ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 u.p.d.o.f. (art. 21 ust. 14). Regulacje te jednoznacznie potwierdzają, że wartość świadczenia za nocleg uregulowana ze środków pracodawcy stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Tym samym, wartość świadczenia otrzymanego przez pracownika niebędącego w podróży służbowej - ewentualnie nadwyżki ponad kwotę określoną w art. 21 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f. - pracodawca ma obowiązek doliczyć do wynagrodzenia wypłaconego w danym miesiącu i od łącznej wartości obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy

Wyroki powiązane

odmienne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 760/15

wyrok NSA z dnia 23 marca 2017 r.; sygn. akt II FSK 234/15

wyrok NSA z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 233/15

wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1970/14

wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2016 r.; sygn. akt II FSK 1969

wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1969/14

wyrok NSA w dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1920/14

wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 635/14

Przepisy:

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012 poz. 361 ze zm. – stan prawny na czerwiec 2015 r.)

art. 11 ust. 1

Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 20 ust. 3 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.

art. 12 ust. 1

Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

art. 12 ust. 3

Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b.

- **zgodność z Konstytucją RP opodatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych nieodpłatnie – radca prawny Gerard Dźwigała, Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy Kancelaria Prawna i Podatkowa sp. j.**

Postanowienie Sądu Rejonowego Lublin-Zachód w Lublinie do Trybunału Konstytucyjnego z dn. 14.09.2018 r. sygn. akt III K 541/18 Ks (sygn. akt TK P 1/19)

Czy art. 10 ust. 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 4a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn są zgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 i 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej?

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) ustawodawca nakładając określone ciężary publicznoprawne na obywateli winien pamiętać, że zgodnie z preambułą do Konstytucji obywatele są „równi w prawach i powinnościach wobec dobra wspólnego - Polski”. Skoro, zatem ustawodawca decyduje się na opodatkowanie określonych przychodów/dochodów winien czynić to w sposób, który obciążania podatkowe rozłoży na obywateli w sposób równy i sprawiedliwy. (...)

W ocenie Sądu zastosowane kryterium podziału jednolitej grupy podatników na dwie, traktowane odmiennie grupy podatników, nie jest usprawiedliwione merytorycznie, ani tym bardziej sprawiedliwe. Porównanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z ustawą o podatku od spadków i darowizn prowadzi do wniosku, że podatnicy w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej, dokonujący analogicznej czynności prawnej traktowani są w sposób odmienny jedynie z uwagi na przedmiot czynności prawnej. Przedmiot czynności prawnej tj. nieruchomość nie jest cechą istotną, która pozwala na różnicowanie podatników dysponujących tą samą cechą istotną i dyskryminowanie podatników, dla których obowiązek podatkowy znajduje uzasadnienie w treści przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)

Powszechnie przyjmuje się, iż celem opodatkowania zbycia nieruchomości w ciągu okresu 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło wybudowanie/nabycie nieruchomości było ograniczenie spekulacji na rynku nieruchomości. (...)

Rzecz w tym, iż przedmiotowa norma utraciła charakter normy sprawiedliwej na skutek nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn. Z dniem 1 stycznia 2007 roku w ustawie o podatku od spadków i darowizn wprowadzono normę art. 4 a ust. 1 i 2 pozwalającą na zwolnienie od podatku nabycia w ramach czynności prawnych lub spadkobrania pomiędzy osobami najbliższymi (ustawa wskazuje na małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę) o ile zadośćczynią obowiązkowi zgłoszenia nabycia praw majątkowych, a w przypadku środków pieniężnych o ile wykonanie darowizny następuje poprzez przekazanie środków pieniężnych przy użyciu rachunku bankowego, rachunku w SKOK lub przekazem pocztowym. Podkreślić należy, iż ustawa o podatku od spadków i darowizn nie nakłada na obdarowanych oraz spadkobierców obowiązku wykorzystanie uzyskanych środków na określony cel i nie ogranicza wykonania tego obowiązku terminem. (...)

Sprzedaż nieruchomości majątku rodzowego uzyskanego w ramach darowizny nie powinna być przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, albowiem gdyby sprzedaż dokonał darczyńca i następnie po zbyciu nieruchomości kwotę uzyskaną jako cena sprzedaży przekazał przy użyciu rachunku bankowego w ramach umowy darowizny osobie najbliższej nie doszłoby do powstania obowiązku podatkowego w ramach podatku od spadków i darowizn. Irrelevantna dla zaistnienia obowiązku podatkowego w niniejszej sprawie powinna być decyzji matki oskarżonego o darowaniu mu nieruchomości w miejsce dokonania zbycia nieruchomości w imieniu własnym i następnie darowania oskarżonemu środków pieniężnych uzyskanych w ramach ceny sprzedaży. (...)

W realiach przepisów prawa podatkowego ustawodawca w sposób nieuprawniony ingeruje w sposób dysponowania własności i poprzez dyskryminacyjne normy prawne zaburza rozporządzanie w realiach niniejszej sprawy nieruchomości. Różnicując opodatkowanie w ramach kategorii osób najbliższych tożsamy pod względem ekonomicznym i społecznym czynności prawnych ustawodawca nie zapewnia ochrony prawa własności w sposób równy. W sposób jednoznaczny ustawodawca promuje zbywanie nieruchomości poprzez potencjalnych darczyńców i następnie przekazywanie przez nich w ramach

darowizny środków pieniężnych uzyskanych z tytułu sprzedaży nieruchomości. Brak jest podstaw, dla przyjęcia takich preferencji. Nie znajdują one uzasadnienia merytorycznego jak i nie są sprawiedliwe. Decyzje o przedmiocie darowizny są wypadkową różnych czynników, w tym czynników, które zniechęcają darczyńców do uczestniczenia w obrocie nieruchomościami.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 17.11.2015 r. sygn. akt II FSK 1875/13

Wyrok NSA z 13.04.2017 r. sygn. akt II FSK 715/15

Wyrok NSA z 28.07.2017 r. sygn. akt II FSK 1432/16

Przepisy

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

Art. 2. 1. Przepisów ustawy nie stosuje się do: (...)

3) przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn.

Art. 10. 1 (...)

8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany

Art. 22. (...) **6d.** Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn

Art. 4a. 1. Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego (...).

4. Obowiązek zgłoszenia nie obejmuje przypadków, gdy: (...)

2) nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego albo w tej formie zostało złożone oświadczenie woli jednej ze stron.

Główne problemy

1. Relacja podatku dochodowego do podatku od spadków i darowizn.
2. Cel zwolnienia z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn.
3. Pojęcie dochodu ze zbycia nieruchomości nabytej nieodpłatnie.
4. Zasada równości opodatkowania dochodu z majątku spadkowego/darowanego.

- otrzymanie przez spadkobiercę spłaty z tytułu automatycznego umorzenia udziałów należących do spadkodawcy a PIT – Tomasz Siennicki, doradca podatkowy, KNDP Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.

Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2149/16

Nabyte przez spadkobiercę prawo do spłaty równowartości umorzonych udziałów po zmarłym wspólniku jest przysporzeniem uzyskanym na podstawie dziedziczenia, niezależnie od terminu faktycznego otrzymania spłaty. Spłata niej jest zatem przychodem z praw majątkowych, lecz je zastępuje, będąc jego konsekwencją.

Przyjęcie odmiennego poglądu, prowadziłyby do niedających się zaakceptować w prawie podatkowym konsekwencji. Przedstawiony przez Dyrektora IS pogląd oznaczałby niepożądane z punktu widzenia spójności systemu podatkowego opodatkowanie tego samego przysporzenia na podstawie zarówno przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pomimo istnienia art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nakazującego wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów podlegających przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku podał, że we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji prawa podatkowego skarżąca wyjaśniła, iż jej współnikami, oprócz dominującego podmiotu, będącego osobą prawną, są osoby fizyczne. W świetle postanowień umowy spółki, w razie śmierci wspólnika będącego osobą fizyczną jego spadkobiercy nie wstępują do spółki, a udziały należące do zmarłego wspólnika ulegają automatycznemu umorzeniu na podstawie art. 199 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.; dalej: k.s.h.). Umorzenie udziałów następuje z chwilą śmierci wspólnika, z zastrzeżeniem wymogu obniżenia kapitału zakładowego spółki w sytuacji braku wystarczającej kwoty zysku. Wynagrodzenie za automatycznie umorzone udziały zmarłego wspólnika zostaje ustalone przez Zarząd spółki zgodnie z art. 199 § 2 k.s.h. W spółce utworzono z zysku fundusz rezerwowy, z którego są finansowane przedmiotowe spłaty spadkobierców. W 2014 r. skarżąca dokonała wypłat na rzecz spadkobierców, stosując postanowienia umowy spółki. Udziały w spółce należące do obecnych współników - osób fizycznych zostały nabyte przez nich nieodpłatnie na podstawie umowy zawartej ze Skarbem Państwa, przy czym niektórzy spośród nich nabyli także kolejne udziały odpłatnie, korzystając z prawa pierwszeństwa objęcia nowych udziałów w związku z dokonaniem podwyższeniem kapitału zakładowego spółki.

W tak przedstawionym stanie faktycznym skarżąca sformułowała pytanie: czy kwoty otrzymywane od skarżącej przez spadkobierców zmarłych współników spółki z tytułu spłaty umorzonych automatycznie udziałów zmarłych współników podlegać będą podatkowi od spadków i darowizn stosownie do ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.; dalej: u.s.d.), a w związku z tym nie będą podlegały opodatkowaniu według zasad określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), i w konsekwencji skarżąca jako płatnik nie będzie zobowiązana do pobierania podatku ani zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych ani składania jakichkolwiek informacji podatkowych na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych? Zdaniem Spółki, skoro przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn stosuje się do nabycia praw majątkowych w drodze dziedziczenia, zaś nabyta przez spadkobierców wierzytelność powstała w drodze dziedziczenia, to do przychodów spadkobierców z tego tytułu stosować należy przepisy tej ustawy. Tym samym przychody te wyłączone są z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. W konsekwencji spółka nie jest zobowiązana do pobierania podatku ani zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych ani składania jakichkolwiek informacji podatkowych na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

(...)

W interpretacji indywidualnej z dnia 15 stycznia 2015 r. Dyrektor IS uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe. Zdaniem Dyrektora IS, roszczenie (wierzytelność) o spłatę wartości udziałów wchodzi w skład spadku po zmarłym wspólniku, a w konsekwencji nabycie tego roszczenia podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, podlega jedynie nabycie ww. wierzytelności przysługującej spadkobiercom zmarłego wspólnika wobec

spółki. Odwołując się do art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Dyrektor IS stwierdził, że wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na nie ma zastosowania, gdy spadkobierca lub obdarowany w związku z tym majątkiem w okresie późniejszym uzyskuje przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, np. odpłatnie zbywa darowane lub otrzymane w spadku składniki majątkowe. W konsekwencji nabycie przez spadkobierców roszczenia o spłatę równowartości umorzonych udziałów należących do spadkodawcy, jako opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn, nie podlega, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Natomiast przychód związany z realizacją nabytego prawa do wierzytelności przysługującej wobec spółki, tj. spłata równowartości umorzonych udziałów spadkodawcy, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nie jest to bowiem przychód podlegający przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn. Otrzymane przez spadkobierców środki pieniężne, będące efektem realizacji przysługujących wobec spółki wierzytelności, stanowiąc będą przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał skargę za zasadną. Zdaniem WSA w Warszawie, ekwiwalent za udziały zmarłego współnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (równowartość), jako prawo majątkowe przysługujące spadkobiercom (art. 183 § 1 k.s.h. i art. 1 ust. 1 pkt 1 u.s.d.), podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn i z chwilą wypłaty tych udziałów w pieniądzu spadkobiercom nie podlega, z uwagi na wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., ponownemu opodatkowaniu z kolei podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Podkreślił, że kwota równowartości udziału jest prawem majątkowym i wchodzi do spadku po zmarłym współniku, a tym samym równowartość tego udziału podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Roszczenia spadkobierców o wypłatę udziałów w tym prawie majątkowym to odzwierciedlenie tej równowartości od strony spadkobierców. Wypłata ta nie będzie oznaczać, że w tym momencie powstanie nowy przychód, który podlegać będzie, jako należność pieniężna, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W ocenie WSA w Warszawie, roszczenie i jego realizacja przez spadkobierców jest jednym i tym samym przychodem, który nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż jako wchodzące do spadku prawo majątkowe podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Warszawie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł Dyrektor IS (reprezentowany przez pełnomocnika - radcę prawnego), który zaskarżył ten wyrok w całości.

(...)

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, nie zasługuje na uwzględnienie. Sformułowano w niej zarzuty zarówno naruszenia przepisów postępowania, jak i prawa materialnego.

(...)

Zarzut skargi kasacyjnej, jak można przypuszczać, dotyczy tej części uzasadnienia wyroku, w której znajduje się wyjaśnienie podstawy prawnej. W myśl art. 141 § 4 p.p.s.a. uzasadnienie wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego powinno zawierać również podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jest to jego kluczowa część, świadcząca o prawidłowej realizacji kontrolnej funkcji sądu administracyjnego. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera stosunkowo obszerne wyjaśnienie podstawy prawnej, które znajduje się na kartach od 7 do 10 tegoż uzasadnienia. Należy podzielić pogląd Dyrektora IS, że owa argumentacja prawna znalazła się wcześniej w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 19 czerwca 2015 r. II FSK 1216/13, czego WSA w Warszawie w żadnym miejscu uzasadnienia zaskarżonego wyroku nie podał. Pomijając jednak ten ewidentny brak powołania wykorzystywanego orzeczenia, nie można przyjąć, jak chce Dyrektor IS, że z tej przyczyny zaskarżony wyrok jest pozbawiony uzasadnienia "rozumianego jako indywidualne odniesienie się do skargi". Samo powtórzenie argumentacji prawnej z uzasadnienia ww. wyroku NSA nie świadczy o tym, że argumentacja zawarta w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie odnosi się do sprawy podatnika wszczętej wnioskiem o udzielenie interpretacji indywidualnej. Takiego zarzutu Dyrektor IS nie sformułował, zaś Naczelnny Sąd Administracyjny także nie stwierdza braków w zakresie argumentacji prawnej WSA w Warszawie w odniesieniu do skargi skarżącej. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku w części, w której znajduje się wyjaśnienie podstawy prawnej, odnosi się do zarzucanego naruszenia prawa materialnego, tj. art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., art. 18 i art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. Użycie przez WSA w Warszawie argumentacji z ww. wyroku NSA świadczy o tym, że w zaskarżonym wyroku WSA w Warszawie podzielił poglądy wyrażone w tymże wyroku NSA i przyjął je za swoje. Tym samym zarzut kasacyjny naruszenia przepisów postępowania nie zasługuje na uwzględnienie.

(...)

Formułując zarzut naruszenia prawa materialnego Dyrektor IS wyraźnie stwierdza, że nabycie przez spadkobierców roszczenia o spłatę równowartości umorzonych udziałów należących do spadkodawcy, jako opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn nie podlega, z uwagi na art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przychód natomiast związany z realizacją nabytego prawa do wierzytelności przysługującej wobec spółki, tj. spłata równowartości umorzonych udziałów spadkodawcy, podlega podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Sporna nie pozostaje zatem kwestia, czy spłata otrzymana przez spadkobierców zmarłego wspólnika, w przypadku wyłączenia wstąpienia do spółki spadkobierców na miejsce zmarłego wspólnika, jest prawem majątkowym, które zostało nabyte tytułem dziedziczenia. Przedmiotem kontrowersji jest natomiast to, czy spłata jest wynikiem wykonania prawa nabytego tytułem dziedziczenia, jak stwierdził WSA w Warszawie w zaskarżonym wyroku, czy odrębnym zdarzeniem mogącym powodować konsekwencje podatkowe na gruncie ustaw innych niż ustawa o podatku od spadków i darowizn. W szczególności, czy można przyjąć, że otrzymanie przez spadkobierców wspólnika środków pieniężnych z tytułu posiadanej wierzytelności należy kwalifikować jako przychód otrzymany na skutek realizacji (wykonania) prawa majątkowego w rozumieniu art. 18 i art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że otrzymanie przez spadkobierców wspólnika środków pieniężnych z tytułu posiadanej wierzytelności nie stanowią przychodu z prawa majątkowego w rozumieniu art. 18 u.p.d.o.f., przychód nie jest bowiem wynikiem prawa, które przysługuje spadkobiercy, lecz jego ekwiwalentem. Po otrzymaniu spłaty od spółki spadkobiercy nie przysługują już żadne prawo, z którego mógłby osiągać przychód w wyniku korzystania z niego lub zbycia. Spłata jest zatem odpowiednikiem nabytego tytułem dziedziczenia prawa majątkowego, zaś z chwilą spłaty przysługujące spadkobiercy prawo majątkowe przestaje istnieć. Nabyte przez spadkobiercę prawo do spłaty równowartości umorzonych udziałów po zmarłym wspólniku jest przysporzeniem uzyskanym na podstawie dziedziczenia, niezależnie od terminu faktycznego otrzymania spłaty. Spłata niej jest zatem przychodem z praw majątkowych, lecz je zastępuje, będąc jego konsekwencją (tak również wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2015 r., II FSK 1216/13 i aprobująca glosa do tego wyroku – zob. D. Mączyński, Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2015 r., II FSK 1216/13. Podatkowe prawo – nabycie praw majątkowych tytułem dziedziczenia – podatek od spadków i darowizn, "Orzecznictwo Sądów Polskich" 2017, nr 1, s. 122-127).

Przyjęcie odmiennego poglądu, jak trafnie zauważono w piśmiennictwie (zob. D. Mączyński, Glosa ..., s. 127), prowadziłoby do niedających się zaakceptować w prawie podatkowym konsekwencji. Przedstawiony przez Dyrektora IS pogląd oznaczałby niepożądane z punktu widzenia spójności systemu podatkowego opodatkowanie tego samego przysporzenia na podstawie zarówno przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pomimo istnienia art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nakazującego wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów podlegających przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn. Wysokość przychodu podlegającego opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych byłaby przy tym tożsama wartości prawa opodatkowanego na podstawie ustawy o podatku od spadków i darowizn. W konsekwencji ta sama wartość podlegałaby opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wbrew wyłączeniu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2015 r., II FSK 1216/13

Przepisy

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U z 2018, poz. 1509)

Art. 2 ust. 1

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

3) przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn;

Art. 18

Za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw.

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 poz. 644)

Art. 1 ust. 1

Podatkowi od spadków i darowizn, zwanemu dalej "podatkiem", podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:

1) dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego.

Główne problemy

1. Czy zaspokojenie roszczenia wynikającego z nabytego w drodze spadku prawa majątkowego może prowadzić do uzyskania odrębnego przychodu opodatkowanego PIT?
2. Co ze świadczeniami akcesoryjnymi, np. odsetkami naliczonymi za okres od nabycia prawa majątkowego?
3. Opodatkowanie PIT zbycia praw majątkowych nabytych w drodze spadku – postulaty de lege ferenda.

11.45-13.00 sesja VI; prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK

Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych

- **odstępne jako koszt uzyskania przychodu** (wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., II FSK 2840/16) – sędzia NSA Bogusław Dauter
- **zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty wierzytelności własnej** (wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2018 r., III SA/Wa 1897/17) – Radosław Baraniewicz (PwC)

Koszty reprezentacji

- **wydatki poniesione w związku z budowaniem społecznej odpowiedzialności a wydatki reprezentacyjne** (wyrok NSA z dnia 26 września 2018 r., II FSK 2500/16) - Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC)
- **wydatki gastronomiczne a koszty reprezentacji** (wyrok WSA w Rzeszowie z 23 października 2018 r., I SA/Rz 741/18; wyrok nieprawomocny) – dr Paweł Majka (UR)

„Podatki dochodowe – o czym będziemy dyskutować za kilka lat?” - Maciej Żukowski (Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych MF)

Dyskusja

- **koszty uzyskania przychodu – Bogusław Dauter sędzia NSA**

Wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2840/16

Wydatki na opłaty za przedterminowe rozwiązanie umowy (tzw. odstępné) mogą stanowić koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istota sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy zapłata przez skarżącą odstępnego z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy stanowi koszt uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., a w rezultacie do prawidłowej wykładni tego przepisu.

Niesporne między stronami jest to, że wydatki z tytułu odstępnego poniesione z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy nie mają takich cech, które powodowałyby konieczność zaliczenia ich do zakresu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodu, wymienionych w art. 16 u.p.d.o.p. Aby dany wydatek został uznany za koszt uzyskania przychodu winien spełniać następujące warunki:

- a) został poniesiony przez podatnika,
- b) jest definitywny (rzeczywisty),
- c) pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- d) poniesiony został w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła lub może mieć inny wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- e) został właściwie udokumentowany.

Celowość wydatku oznacza, że nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu i wpływa tym samym na podstawę opodatkowania, lecz tylko ten wydatek, który pozostaje w związku przyczynowo - skutkowym pomiędzy jego poniesieniem, a przychodem. Poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów. Wydatek należy oceniać mając na uwadze także racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu. Poniesienie wydatku musi zatem być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów, a ponadto wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności. Kosztowa kwalifikacja konkretnego wydatku u konkretnego podatnika musi więc uwzględniać charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej oraz ekonomiczną racjonalność poniesionego kosztu. Każdorazowo przy ocenie charakteru poniesionego wydatku niezbędna jest obiektywna ocena wszystkich uwarunkowań, które istniały w czasie jego ponoszenia, które mogą zmieniać się w czasie i na które mogą oddziaływać także przyczyny niezależne od woli i świadomości podatnika.

Przy ocenie dopuszczalności kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu kar umownych i odszkodowań należy każdorazowo odnosić je do stanu faktycznego sprawy, a także przykładać szczególne znaczenie do prawidłowej wykładni rozumienia terminów "zachowanie" i "zabezpieczenie" źródła przychodów. W szczególności poprzez zabezpieczenie źródła przychodów należy rozumieć koszty poniesione na ochronę istniejącego (podstawowego) źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób. W dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej, poniesienie pewnych wydatków może ograniczać wydatki, które zachwiałyby możliwością uzyskiwania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Istotne jest więc, aby oceniać racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu, a fakt, że podatnik nie przewidywał określonego efektu gospodarczego, nie dyskwalifikuje poniesionego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Należy podkreślić, iż gospodarczo uzasadnione i racjonalne decyzje gospodarcze, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, mające oczywisty związek z przychodami, w związku z negatywną zmianą okoliczności mogą wywoływać lub wywołują konieczność podejmowania przez podatnika działań zmierzających już nie do osiągnięcia przychodów, ale przede wszystkim do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów.

Przy ocenie danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodów nie sposób także pominąć dynamiki procesów i zjawisk gospodarczych, w ramach których dochodzi do zmiany pierwotnie podejmowanych decyzji, a która to zmiana związana jest zwłaszcza z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów (por. wyrok NSA z dnia 1 stycznia 2012 r., II FSK 1365/10). Należy mieć też na uwadze, że gospodarczo racjonalne decyzje, podejmowane pierwotnie w określonych warunkach, w związku z negatywną zmianą okoliczności (np. wzrostem cen, obniżeniem popytu, wzrostem kosztów, zmianą koniunktury), mogą skutkować koniecznością podejmowania działań zmierzających do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów i ponoszenia w związku z tym wydatków, które można zakwalifikować do kosztów podatkowych w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (por. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., II FSK 871/16).

Rozważając "cel" w jakim został poniesiony dany koszt najważniejsze znaczenie ma ustalenie charakteru związku przyczynowo-skutkowego między kosztem a przychodem. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego ścisłe wiązanie kosztu z konkretnym przychodem może doprowadzić do skutków sprzecznych z wolą prawodawcy, który de facto przyznał przede wszystkim podatnikowi prawo do oceny danego kosztu pod kątem jego związku z źródłem przychodów. Wbrew twierdzeniom Sądu I instancji, przepisy ustawy podatkowej nie ograniczają związku między kosztami a przychodami tylko do związku bezpośredniego. Takie stanowisko pozostawia poza zakresem zastosowania wszystkie te sytuacje faktyczne, w których istnieje potencjalna możliwość powstania przychodu, choć następstwo takie rzeczywiście nie pojawia się, albo też jest w najwyższym stopniu wątpliwe. Należy wskazać na konieczność uwzględnienia adekwatnego związku przyczynowego między kosztem a przychodem, podobnie jak konieczne jest rozumienie przyczyn, które sprawiają, że z powodów niezależnych od podatnika, którego działanie ma cechę racjonalności, przychód nie powstanie z uwagi na zmianę pierwotnych uwarunkowań gospodarczych, tak jak miało to miejsce w niniejszej sprawie. Tylko wobec tego koncepcja adekwatnego związku przyczynowego stanowi rękojmię i gwarancję wszechstronnego rozpatrzenia i wyjaśnienia wszystkich współzależności między zastosowanym przez podatnika środkiem (poniesionymi kosztami) a oczekiwanymi następstwami (por. A. Gomułowicz, Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005, s.104-105).

Jak wskazała skarżąca we wniosku o wydanie interpretacji, w przypadku odstępnego zapłaconego z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy kluczowa była sytuacja na rynku świadectw pochodzenia. W chwili zawarcia umowy Spółka nie mogła przewidzieć, że sytuacja na rynku świadectw pochodzenia ulegnie znacznemu pogorszeniu w wyniku zmian otoczenia regulacyjnego związanych z wejściem w życie rozporządzenia MG. Bieżąca działalność handlowa skarżącej jako operatora rynku polega głównie na zawieraniu z kontrahentami umów ramowych, dotyczące m.in. obrotu energią elektryczną oraz świadectwami pochodzenia. Realizacja umowy stała się niecelowa i skrajnie niekorzystna dla Spółki, narażając ją na ponoszenie znacznych strat, które mogły zagrozić jej stabilności finansowej, a tym samym zagrozić jej przychodom. Negatywna zmiana przepisów wywołała konieczność podjęcia przez Spółkę działań zmierzających przede wszystkim do zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów.

Nie można także podzielić stanowiska organu, że działanie Spółki prowadziło do przerzucenia ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej na Skarb Państwa. Spółka wskazała, że w wyniku uiszczenia przez nią odstępnego ponoszone koszty uzyskania przychodów będą mniejsze niż w sytuacji realizowania umowy. Gdyby bowiem umowa była nadal realizowana to skarżąca generowałaby koszty uzyskania przychodu i mogłaby osiągnąć nie tylko stratę ekonomiczną, ale i stratę podatkową, a w konsekwencji straciłby na tym także Skarb Państwa z uwagi na brak wpływów podatkowych.

Interpretując przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. należy kierować się przesłankami zdrowego rozsądku przy dokonywaniu oceny racjonalności poniesienia przez danego podatnika kosztu przez pryzmat faktów zaistniałych po dacie podjętych decyzji o charakterze gospodarczym. W procesie działań gospodarczych przedsiębiorca dąży bowiem nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i też ograniczania kosztów ich uzyskania, przy czym obie te wielkości muszą być ujmowane globalnie. Chodzi zatem o racjonalne rozstrzygnięcie w tym zakresie, czy dany wydatek (koszt) może obiektywnie przyczynić się do realizacji pożądanego celu (osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła), co jednak oczywiście nie oznacza, że cel ten zostanie osiągnięty. Postulowany jest sposób interpretowania prawa podatkowego oparty na tzw. wykładni gospodarczej, tzn. takiej która przewiduje, m.in. przyjęcie założenia, że podatnik działa i powinien działać w sposób typowy dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, tj. przykładowo dąży do osiągnięcia zysku a nie strat (analogicznie por. uchwała NSA z 25 czerwca 2012 r., II FPS 2/12; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2018 r., II FSK 86/16; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., II FSK 871/16).

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., II FSK 478/12
wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., II FSK 2486/10
wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2192/11
wyrok NSA z dnia 3 października 2012 r., II FSK 2597/11
wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1770/10)

odmienne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 30 listopada 2006 r., II FSK 1388/05
wyrok NSA z dnia 20 lipca 2011 r., II FSK 460/10
wyrok NSA z dnia 27 października 2011 r., II FSK 840/10
wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1770/10)

Przepisy

Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)

art. 15 ust. 1 Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1

rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 18 października 2012 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw pochodzenia, uiszczania opłaty zastępczej, zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii oraz obowiązku potwierdzania danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnym źródle energii (Dz. U. z 2012 r. poz. 1229, zwane: "rozporządzenie MG"

Główne problemy

1. Istota kosztu podatkowego.
2. Relacje między przychodem podatkowym a wydatkami na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów.
3. Relacje między przychodem a stratą podatkową w kontekście ponoszonych wydatków.
4. Wykładnia gospodarcza prawa podatkowego.

- zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty wierzytelności własnej - Radosław Baraniewicz (PwC)

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2018 r. (III SA/Wa 1897/17)

Skoro zatem w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy nie został ograniczony - na potrzeby samej ustawy w tej konkretnej jednostce redakcyjnej – zakres wyrazu "nabycie" tylko do nabycia pochodnego, czyli do uzyskania prawa podmiotowego od kogoś innego, to uznać należy, że wyraz ten w tym przypadku obejmuje każdą formę nabycia, jaka tradycyjnie znana jest naszemu systemowi prawnemu. Rozumowanie *lege non distinguente* prowadzi więc do wniosku, że każdy wydatek, jaki został faktycznie poniesiony na nabycie wierzytelności wniesionej następnie jako aport do spółki kapitałowej, jest kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w tej spółce.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Językowa wykładnia czasownika "nabyć" prowadzi do wniosku, że obejmuje on każdą formę objęcia danego przedmiotu w posiadanie lub każdą formę uzyskania możliwości dysponowania takim przedmiotem. Synonimem tego czasownika są wyrazy "otrzymać", "uzyskać", "zyskać", "zdobyć" (w ten sposób definiują omawiany czasownik wszystkie dostępne słowniki języka polskiego). Jeśli więc tekst aktu prawnego nie zawęży słownikowego zakresu znaczeniowego danego wyrazu użytego do konstrukcji normy prawnej, to – jak zawsze w takich przypadkach – dla odkodowania treści normy prawnej nie należy abstrahować od językowego znaczenia tego wyrazu. Utrwalona w kulturze prawnej zasada interpretacji tekstów prawnych zobowiązuje bowiem do respektowania gramatycznego sensu słów danego języka etnicznego, w którym tekst został napisany.

Skoro zatem w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy nie został ograniczony - na potrzeby samej ustawy w tej konkretnej jednostce redakcyjnej – zakres wyrazu "nabycie" tylko do nabycia pochodnego, czyli do uzyskania prawa podmiotowego od kogoś innego, to uznać należy, że wyraz ten w tym przypadku obejmuje każdą formę nabycia, jaka tradycyjnie znana jest naszemu systemowi prawnemu. Rozumowanie *lege non distinguente* prowadzi więc do wniosku, że każdy wydatek, jaki został faktycznie poniesiony na nabycie wierzytelności wniesionej następnie jako aport do spółki kapitałowej, jest kosztem uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w tej spółce.

We wskazywanym orzecznictwie podnosi się z jednej strony, że w takich transakcjach, jaka miała miejsce w niniejszej sprawie (konwertowanie własnej wierzytelności względem spółki na jej udziały), "...nie pojawia się jakikolwiek składnik majątkowy, gdyż faktycznie do spółki niczego nie wniesiono, zaś cały zabieg sprowadza się do przesunięcia między pozycjami pasywów w bilansie..." (tak min. w wyroku NSA o sygn. II FSK 1993/15), ale jednocześnie - z drugiej strony – przyznaje się, że "...konwersja wierzytelności wspólnika spółki kapitałowej na udziały (...) prowadzi do w n i e s i e n i a (podkreślenie Sądu Wojewódzkiego) do tej spółki wkładu niepieniężnego...". Widoczna jest więc sprzeczność w takim stanowisku, w którym twierdzi się, że konwersja własnej wierzytelności na udziały nie skutkuje żadnym wniesieniem wkładu, ale natychmiast przyznaje się, że wkład został jednak wniesiony, zaś był to wkład niepieniężny.

Przypomnieć należy, że z dniem 1 stycznia 2015 r. do art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy dodano, po wyrazie "nabycie", wyrazy "lub wytworzenie". Pozostaje więc do rozważenia znaczenie tej zmiany. W tym zakresie Sąd Wojewódzki wyraża stanowisko, że przyjęcie normatywnego charakteru tej zmiany, tzn. przyznanie, że przed oraz po jej wprowadzeniu rzeczownik "nabycie" był i jest desygnatem nabycia tylko pochodnego, oznaczałoby, że Ustawodawca przed 1 stycznia 2015 r. tolerował istnienie w porządku prawnym przepisu niekonstytucyjnego, zasadniczo sprzecznego, bez koniecznego uzasadnienia aksjologicznego, z konstrukcją podatku dochodowego, przepisu fundamentalnie różnicującego sytuację prawną podatników pozostających w analogicznej sytuacji faktycznej.

Wyroki powiązane

- Wyrok NSA z 18 maja 2017 r. (II FSK 1095/15)
- Wyrok NSA z 5 września 2017 r. (II FSK 1993/15)
- Wyrok NSA z 5 czerwca 2018 r. (II FSK 1533/16)
- Wyrok NSA z 5 lipca 2017 r. (II FSK 1673/15)

Przepisy

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1993 r. nr 90, poz. 416 ze zm. (w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2014 r.)

Art. 22 ust. 1e pkt 3

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część - na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów - ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 albo 9a, w wysokości (...) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika - jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki.

Główne problemy

1. Nabycie pierwotne vs nabycie pochodne.
2. Jaki jest cel zróżnicowania kosztów wierzytelności własnych od kosztów wierzytelności nabytych od osoby trzeciej? Zasadność zarzutu naruszenia zasady równości opodatkowania.
3. Zmiana dostosowawcza, czy też zmiana normatywna?
4. Możliwość zastosowania zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych, z uwagi na zastosowanie się przez podatników do interpretacji indywidualnych wydawanych w dacie rozliczenia podatku.

- wydatki poniesione w związku z budowaniem społecznej odpowiedzialności a wydatki reprezentacyjne – Michał Potyrała/Mariusz Marecki (PwC)

Wyrok NSA z dnia 26 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2500/16

(...) nie jest możliwe, w oparciu o przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., dokonywanie oceny wszystkich zagregowanych w strukturze CSR wydatków tak jakby był to jeden wydatek. Z analogicznych powodów brak jest podstaw dla dokonania jednolitej oceny wydatków objętych CSR z perspektywy tylko art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) P. S.A. z siedzibą w S. (Spółka) wystąpiła o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca realizuje na terenie S. inwestycję polegającą na budowie, a w przyszłości eksploatacji terminalu do odbioru i regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego. Wnioskodawca nie będzie prowadził działalności operacyjnej do czasu zakończenia inwestycji i oddania terminalu L. do eksploatacji. Obecnie aktywność wnioskodawcy skoncentrowana jest na sfinalizowaniu realizacji inwestycji. Wnioskodawca mając świadomość wpływu realizowanej inwestycji na otoczenie zewnętrzne, a także wpływu jaki wywierać będzie na otoczenie eksploatacja terminali L., zamierza realizować działania w ramach polityki zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialnego biznesu w P. S.A." i wpisanej w tą strategię społeczną odpowiedzialność biznesu (Corporate Social Responsibility) - dalej jako: "CSR". Działania realizowane będą w ramach czterech głównych celów:

- 1) zaangażowanie interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych projektu w drodze dialogu społecznego;
- 2) wspieranie rozwoju miasta S. i jego społeczności lokalnych;
- 3) troska o środowisko naturalne i promowanie zachowań proekologicznych;
- 4) bezpieczne i przyjazne miejsce pracy.

W związku z ww. działalnością wnioskodawca ponosi i będzie ponosił w przyszłości wydatki związane w szczególności z:

- a) realizacją projektu (...);
- b) działalnością powołanego z inicjatywy wnioskodawcy Funduszu (...), który dysponuje budżetem przeznaczonym na dofinansowanie ważnych przedsięwzięć na rzecz mieszkańców S.;
- c) realizacją Programu (...), który obejmuje:
 - wyposażenie placówek oświatowych w sprzęt do udzielania pierwszej pomocy oraz zestawy sprzętu do nauczania pierwszej pomocy,
 - organizację mistrzostw pierwszej pomocy dla uczniów,
 - organizację szkoleń dla personelu szpitala, ratowników medycznych oraz strażaków z S. w szczególności w zakresie zagrożeń związanych z poszczególnymi etapami budowy jak również eksploatacji terminalu L.;
 - organizację cyklu pokazów ratownictwa wodnego wraz z pokazami pierwszej pomocy;
- d) wspieraniem wydarzeń kulturalnych, działalności kulturalnej, edukacyjnej oraz proekologicznej w S. (w szczególności: Karuzeli (...), Muzeum (...), Międzynarodowego Dnia (...), finału regat "(...)" w S., konkursów dla dzieci i młodzieży organizowanych w S., m.in. konkursu matematycznego czy ogólnopolskiego dyktanda języka polskiego, polsko - angielskiego portalu edukacyjnego poświęconego w całości L. -www.(...));
- e) wspieraniem wydarzeń sportowych (w szczególności: turnieju piłkarskiego "(...)" organizowanego dla dzieci w wieku szkolnym z województwa zachodniopomorskiego, klubu siatkówki młodzieżowej - Miejski Międzyszkolny Klub Sportowy "(...)" oraz klubu piłkarskiego - Uczniowski Klub Sportowy "(...)").

Wnioskodawca przewiduje, że w przyszłości w dalszym ciągu będzie podejmować działania w ramach działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu oraz ponosić związane z nimi koszty, w tym w zakresie umów sponsoringowych. Umowy te są zawierane przez wnioskodawcę z podmiotami prowadzącymi działalność lub realizującymi projekty zgodnie z założeniami społecznej odpowiedzialności biznesu. Wnioskodawca weryfikuje oraz zamierza weryfikować w przyszłości działania, które są podejmowane przez stronę umowy w związku z realizacją ww. działań (raporty wraz z dokumentacją zdjęciową). Działania podejmowane przez wnioskodawcę nie są i nie będą realizowane na podstawie umów darowizny.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania: - czy wydatki, które wnioskodawca ponosi/poniesie w związku z działaniami z zakresu społecznej działalności biznesu stanowią i będą stanowić dla wnioskodawcy koszty uzyskania przychodów?

Przedstawiając swoje stanowisko w sprawie Spółka uzasadniła i stwierdziła, że wydatki, które ponosi/poniesie w związku z działaniami z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu stanowią i będą stanowić dla niej koszty uzyskania przychodów.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, działający w imieniu Ministra Finansów, w wydanej interpretacji indywidualnej uznał stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego za nieprawidłowe.

(...)

W związku z powyższym organ uznał, że wydatki, których głównym celem jest budowanie pozytywnego wizerunku wnioskodawcy (który w przyszłości podejmie się eksploatacji terminalu do odbioru i regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego), nawet jeśli potencjalnie mogą mieć wpływ na możliwość "kreowania" przychodów, gdyż działania CSR mogą wpływać na dokonywany przez interesariuszy wybór partnerów biznesowych i ocenę wnioskodawcy, przyczyniają się do zdobycia i utrzymania zaufania oraz przychylności lokalnych władz, instytucji i organizacji pozarządowych, należy uznać za wydatki o charakterze reprezentacyjnym, które nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.p.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna jest uzasadniona, zatem wyrok Sądu I instancji podlega uchyleniu.

Przedmiotem sporu w niniejszej sprawie jest możliwość zakwalifikowania ponoszonych przez Spółkę wydatków związanych z działaniami CSR do kosztów uzyskania przychodów.

(...)

Jakkolwiek pojęcie to, jako pewnego rodzaju jednolita struktura funkcjonuje (jest realizowane) w działalności biznesowej oraz jest dostrzegane na poziomie publicznym (np. zdefiniowanie pojęcia CSR przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną w normie ISO 26000 z 2010 r.) to jednak wypada podkreślić, że nie jest ono znane jako takie ustawie podatkowej. Nie zostało ono w niej wymienione *expressis verbis*, brak jest także innej konstrukcji prawnej, która pozwalałaby uznać tego rodzaju wydatki całościowo. To zaś prowadzi do wniosku, że nie jest możliwe, w oparciu o przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., dokonywanie oceny wszystkich zagregowanych w strukturze CSR wydatków tak jakby był to jeden wydatek. Z analogicznych powodów brak jest podstaw dla dokonania jednolitej oceny wydatków objętych CSR z perspektywy tylko art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego kwalifikacja prawnopodatkowa opisanych we wniosku wydatków powinna być dokonana w sposób zindywidualizowany, odnoszący się do poszczególnych wydatków, względnie grup wydatków odznaczających się jednolitością co do charakteru. Można także dopuścić wspólną kwalifikację różnych pod względem rodzaju i charakteru wydatków, ale tylko w odniesieniu do sytuacji, gdy te różne wydatki tworzą jednolitą całość, która jako taka może być rozpatrywana jako stanowiąca lub nie koszt uzyskania przychodów.

(...)

W tym przypadku, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego należy rozważyć po pierwsze, czy te wydatki co do zasady mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów. Po wtóre, po ewentualnym uznaniu za koszt uzyskania przychodów należy rozważyć, czy nie mieszczą się one w żadnej kategorii wydatków wyłączonych wprost z kosztów uzyskania przychodów w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego daleko idąca różnorodność analizowanych wydatków (CSR), brak uchwytnej, zobjektywizowanego czasowo i przedmiotowo związku tych wydatków kreującego jednolitą w sensie podatkowym całość nie pozwala przyjąć, aby był to jeden projekt, który można rozważać w kontekście art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako taki.

Dodać należy także, że analiza poszczególnych wydatków skumulowanych przez Spółkę w ramach CSR prowadzi do wniosku, że niektóre z nich mogą być uznane za wydatki, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów z mocy art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Tego rodzaju konstrukcja (CSR), nie znajdująca jednoznacznego, oczywistego oparcia ustawowego, mogłaby więc prowadzić do uznania za koszt uzyskania przychodów wydatku, który w ustawie podatkowej wprost z tego rodzaju kategorii wydatków został wyeliminowany.

Rzeczą Sądu I instancji ponownie rozpoznającego sprawę będzie ocena zasadności interpretacji indywidualnej w odniesieniu do każdego z opisanych wydatków. Sąd oceni także i uzasadni czy jest możliwe i w jakim zakresie ewentualne łączenie poszczególnych wydatków celem ich wspólnej oceny prawno - podatkowej. Naczelny Sąd Administracyjny nie wyklucza co do zasady możliwości uwzględnienia przy ocenie, czy poszczególne wydatki mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, założeń i celu społecznej odpowiedzialności biznesu. Dopuszczenie tego kryterium musi uwzględniać jednak podstawową w tej materii regulację art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 15 ust. 1

1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Art. 16 ust. 1 pkt 28

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

(...)

- 28) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Główne problemy

1. Wydatki na CSR a koszty reprezentacji.
2. Czy wydatki na CSR stanowią jednolitą kategorię kosztową? Czy też należy rozpatrywać zaliczenie wydatków na CSR z perspektywy poszczególnych działań podejmowanych w ramach CSR?

- wydatki gastronomiczne a koszty reprezentacji - Paweł Majka (UR)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 23 października 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 741/18, wyrok nieprawomocny

Tylko wydatek na zakup tych usług gastronomicznych, których jedynym (głównym) celem jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz podlega wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., co wymaga rozważenia wszystkich wskazanych we wniosku okoliczności modalnych spotkań integracyjnych z udziałem osób współpracujących. Jako błędny należy odrzucić taki wynik wykładni, który zdaje się afirmować organ, że działania spółki (wydatki gastronomiczne) na rzecz kontrahentów czy osób trzecich, a więc niejako w sferze zewnętrznej, implikują przypisanie im przymiotu reprezentacji, a więc odnoszących się do wydatków determinowanych wyłącznie celem kreowania swojego wizerunku.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Organ wyraźnie zakwestionował stanowisko Skarżącej, przyjmując, że skoro wiążą ją ze współpracownikami li tylko powiązania biznesowe jako równorzędnych partnerów, to nie można uznać, że spotkania z nimi, dodać trzeba połączone z pracownikami, fundowane przez Skarżącą, nie wpływają na zwiększenie przychodów. Z drugiej jednak strony organ kwalifikuje owe wydatki jako noszące znamiona reprezentacji, mające na celu wykreowanie pozytywnego wizerunku firmy w oczach kontrahentów i partnerów biznesowych, uwypuklenie swojej zasobności i profesjonalizmu, a więc takie, które spełniają kryteria ogólne z art. 15 ust 1 u.p.d.o.p., ale na gruncie art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu. Innymi słowy przykładowo wymienione wydatki wskazane w tym ostatnio powołanym przepisie nie są kosztami podatkowymi jedynie wówczas, gdy mają charakter reprezentacyjny.

Przy analizie wskazanych przepisów, pomijając już wykazane błędy interpretacyjne wskazanych w skardze przepisów prawa materialnego, w procesie ich stosowania organ pominął całkowicie okoliczności wskazane we wniosku, takie jak specyficzny charakter organizowania współpracy pomiędzy wskazanymi tam podmiotami to jest pracowników i współpracowników, w tym wypadku tworzenie zespołów mieszanych dla realizacji poszczególnych zadań, organizowanie spotkań wspólnych dla obu tych podmiotów oraz charakteru i rodzaju tych spotkań, które dość szeroko we wniosku inicjującym zostały przedstawione. Tymczasem co podkreślił NSA w przywoływanej przez organ wyroku wydanym w składzie siedmiu sędziów, z dnia 17 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 702/11, kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, uzależniona od jego okoliczności. Znaczenie ma zatem całokształt okoliczności danego przypadku i dla poprawności prawnopodatkowej kwalifikacji omawianych wydatków, a więc prawidłowej wykładni wchodzących w rachubę przepisów ustawy podatkowej ad casum, nie można pomijać żadnego jego elementu.

Jak dalej podkreślono w cytowanym wyroku, z którym to stanowiskiem sąd rozpoznający niniejszą sprawę w całej rozciągłości się zgadza, nie każdy wydatek na zakup usługi gastronomicznej należy klasyfikować do kosztów reprezentacji wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z zaprezentowanym tam stanowiskiem, tylko wydatek na zakup tych usług gastronomicznych, których jedynym (głównym) celem jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz podlega wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., co wymaga rozważenia wszystkich wskazanych we wniosku okoliczności modalnych spotkań integracyjnych z udziałem osób współpracujących. Jako błędny należy odrzucić taki wynik wykładni, który zdaje się afirmować organ, że działania spółki (wydatki gastronomiczne) na rzecz kontrahentów czy osób trzecich, a więc niejako w sferze zewnętrznej, implikują przypisanie im przymiotu reprezentacji, a więc odnoszących się do wydatków determinowanych wyłącznie celem kreowania swojego wizerunku.

Przy ponownym rozpoznaniu wniosku uwzględniając zaprezentowane wyżej wyniki wykładni przepisów prawa podatkowego, organ oceni ponownie, czy w okolicznościach zdarzenia przyszłego wskazanego we wniosku o wydanie interpretacji, poniesione na rzecz współpracowników spółki wydatki będą stanowiły koszty podatkowe czy też będą wyłączone z rachunku podatkowego jako koszty reprezentacji w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., gdyż co do kwalifikacji takich wydatków na rzecz pracowników organ jest już związany dotychczasowym stanowiskiem. Wskazanie przez organ o zastosowaniu, ewentualnie nie zastosowaniu w/w przepisu do przedstawionego we wniosku interpretacyjnym zdarzenia przyszłego winna poprzedzić pogłębiona analiza statusu i pozycji osób współpracujących w modelu funkcjonowania Spółki i w procesie realizacji jej zadań, charakteru spotkań integracyjnych z ich udziałem oraz rodzaju ponoszonych w związku z nimi wydatków.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11

Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2016 r., II FSK 2657/13

odmienne stanowisko:

Wyrok NSA z dnia 4 marca 2016 r., II FSK 3956/13

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 maja 2015 r., I SA/Ol 229/15

Wyrok NSA z dnia 24 października 2012 r., sygn. akt II FSK 469/11

Przepisy

Ustawa z dnia 15 listopada 1992 r. (tekst jedn. Dz. U. 2018 r., poz. 1036 ze zm.)

Art. 15 ust. 1

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Art. 16 ust. 1 pkt 28

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Główne problemy

1. Pojęcia wydatków na reprezentację i reklamę.
2. Charakter wydatków na usługi gastronomiczne w ramach spotkań integracyjnych.
3. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztu reprezentacji.

14.00-16.00 sesja VII; prowadzenie: dr. hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki prof. UMK

Kraina VAT – problemy ogólne

- **znaczenie terminu paliwo silnikowe na gruncie art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług** (wyrok NSA z dnia 15 listopada 2018 r., I FSK 357/18) – prof. dr hab. Marek Kalinowski (UMK)
- **przedawnienie a prawo do odliczenia w VAT** (wyrok TSUE z dnia 21 marca 2018 r. w sprawie Volkswagen AG, C-533/16) - dr Roman Namysłowski (CRIDO)
- **budynek wykorzystywany dla celów statutowych gminy i działalności gospodarczej** (wyrok TSUE z 25 lipca 2018 r. w sprawie Gminy Ryjewo, C-140/17 – dr Roman Namysłowski (CRIDO)
- **prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego w wypadku samochodów parkowanych w miejscu zamieszkania pracowników** (wyrok NSA z dnia 4 września 2018 r., I FSK 1636/16) – dr Adam Bartosiewicz (EOL)
- **sprzedaż budynku z infrastrukturą** (wyrok NSA z dnia 18 października 2018 r., I FSK 1633/16) – Tomasz Siennicki (KNDP)
- **stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej** (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2018 roku, III SA/Gl 800/18 – dr Michał Bernat (Dentons)

Dyskusja

- **znaczenie terminu „paliwo silnikowe” na gruncie art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług – prof. dr hab. Marek Kalinowski (UMK)**

Wyrok NSA z 15.11.2018 r., sygn. akt (I FSK 357/18)

1. Ustawodawca posługując się w art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług pojęciem "paliwa silnikowe" miał na myśli paliwa silnikowe w rozumieniu art. 86 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym (ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji "paliw silnikowych").

2. Brak w art. 86 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy zapisu o przeznaczeniu wyrobów objętych pozycjami CN od 2704 do 2715, jak to ma miejsce w przypadku pkt 1 tego przepisu, nie daje podstawy do przyjęcia, że niezależnie od przeznaczenia wyroby te stanowią paliwa silnikowe. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego ocena wyrobów objętych pozycją 2710 19 43 jako paliw silnikowych powinna być dokonywana z uwzględnieniem definicji normatywnej tego pojęcia zawartej w art. 86 ust. 2 ustawy prawo akcyzowe, tj. z uwzględnieniem przeznaczenia tego oleju do napędu silników spalinowych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

[...]strona we wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług podała, że prowadzi skład podatkowy na terytorium kraju. W ramach prowadzonej działalności kupuje u zagranicznych dostawców surowce do produkcji wyrobów chemicznych i całość produkcji sprzedaje również kontrahentom zagranicznym. Wśród surowców nabywanych przez podatnika znajduje się m.in. olej napędowy kod CN 2710 19 43. W całości jest on zużywany do produkcji i w żadnej części nie podlega obrotowi krajowemu. Na tę działalność wnioskodawca nie posiada koncesji OPZ, OPC ani WPC, gdyż żadna z nich nie jest wymagana.

W związku z tym zadano następujące pytanie: Czy w przypadku nabycia na terytorium UE i przyjęcia do składu podatkowego oleju napędowego z przeznaczeniem do produkcji innych wyrobów niż paliwa silnikowe, skład podatkowy występuje w roli podatnika podatku od towarów i usług od nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych, w myśl art. 17a ustawy z 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016r., poz. 710 ze zm., dalej: "ustawa o podatku od towarów i usług"), jeśli ten olej napędowy nie został przyjęty w celu wydania go do celów napędowych ani nie jest przeznaczony do napędu silników spalinowych?

1.3. Organ w wydanej interpretacji uznał [...] że olej napędowy jest paliwem silnikowym wymienionym w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym i z tytułu tego nabycia wnioskodawca jest zobowiązany do obliczenia i odprowadzenia podatku od towarów i usług na podstawie art. 17a ustawy, bowiem w opisanym stanie faktycznym występuje on jednocześnie jako płatnik i podatnik. Argumentował, że powstanie obowiązku zapłaty podatku, o którym mowa w art. 103 ust. 5a pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług jest uzależnione od samego faktu dokonania, przez podmiot prowadzący skład podatkowy, wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy Prawo energetyczne. Zatem, w tym przypadku decydująca jest kwalifikacja towarów, które są przedmiotem nabycia wewnątrzwspólnotowego w momencie – jak to ujęto - powstania obowiązku zapłaty podatku (wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do miejsca odbioru wyrobów akcyzowych), nie zaś faktyczne przeznaczenie oleju opałowego o kodzie CN 2710 19 43 nabywanego w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia przez podmiot prowadzący skład podatkowy.

1.4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uchylając interpretację organu uznał jego stanowisko za sprzeczne z treścią ustawy o podatku od towarów i usług, a także pozostające w opozycji do aktów prawnych posiłkowo, na skutek odesłania, stosowanych w procesie wykładni, art. 17a oraz art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług, tj. ustawy o podatku akcyzowym i Prawa energetycznego. Stwierdził, że działalność prowadzona przez skarżącego, opisana we wniosku o interpretację nie jest obrotem wymagającym uzyskania koncesji w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego. Tym samym, realizacja tego zachowania lokuje się poza zakresem art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem Sądu pierwszej instancji aktywność opisana przez wnioskodawcę w jego wniosku o pisemną interpretację powinna być klasyfikowana jako przywóz paliw ciekłych, wymagający jedynie wpisu do rejestru podmiotów przywożących. Do takiego wniosku doprowadziła Sąd analiza przywołanych w uzasadnieniu wyroku, ustawowych (zawartych w Prawie energetycznym, do którego ustawodawca odsyła w ustawie o podatku od towarów i usług) definicji obrotu oraz przywozu paliw ciekłych.

4. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

[...] stwierdzić należy zatem, że istota sprawy sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej wnioskodawca będzie spełniał warunki określone w art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług.

Omawiana kwestia była już przedmiotem rozważań sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko wyrażone w wyrokach WSA w Szczecinie z dnia 17 maja 2017r., sygn. akt I SA/Sz 262/17 i z dnia 25 maja 2017r., sygn. akt I SA/Sz 317/17, WSA w Gdańsku z dnia 25 lipca 2017r., sygn. akt I SA/Gd 262/17, wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 czerwca 2017r., sygn. akt I SA/Łd 376/17 (publ. orzeczenia.nsa.gov.pl) uznając je za własne.

Z dniem 1 sierpnia 2016r. weszła w życie ustawa z dnia 7 lipca 2016r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016r. poz. 1052 ze zm.), dalej "ustawa zmieniająca", składająca się na tzw. "pakiet paliwowy", która w art. 1 pkt 5 wprowadziła zmianę do ustawy o podatku od towarów i usług przez dodanie do po ust. 5 art. 103 - ust. 5a- 5d.

I tak zgodnie z art. 5a ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 10 kwietnia 1997r. Prawo energetyczne, podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego:

1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych - jeżeli towary są nabywane wewnątrzwspólnotowo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;

2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;

3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju - jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym.

Jak stanowi art. 5b ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku, o którym mowa w ust. 5a pkt 3, obliczenie i wpłacenie kwoty podatku może nastąpić w terminie 5 dni od otrzymania towarów na terytorium kraju, jeżeli podatnik, najpóźniej na 3 dni robocze przed przemieszczeniem towarów na terytorium kraju, złoży do naczelnika urzędu celnego właściwego w sprawie rozliczania podatku akcyzowego zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym, o którym mowa w art. 78 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym.

[...] Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym, ustawa o podatku akcyzowym określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym, zwanym dalej "akcyzą", wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, organizację obrotu wyrobami akcyzowymi, a także oznaczanie znakami akcyzy. Stosownie do art. 2 ust.1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym, wyroby akcyzowe to wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 ustawy o podatku akcyzowym. Wyroby o wskazanym przez spółkę kodzie CN zostały również wymienione w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym i zamieszczone pod poz. 20. Załącznik nr 2 zawiera "wykaz wyrobów akcyzowych, do których stosuje się procedurę zawieszenia poboru akcyzy i których produkcja odbywa się w składzie podatkowym, o których mowa w Dyrektywie Rady 92/12/EWG".

W art. 86 ust. 1 ustawy o podatku akcyzowym ustawodawca zawarł katalog wyrobów energetycznych. Stosownie zaś do treści art. 86 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym, paliwami silnikowymi w rozumieniu ustawy są wyroby energetyczne przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane do napędu silników spalinowych.

Z powyższych przepisów wynika, że ustawodawca w definicji paliw silnikowych odwołał się do przeznaczenia danego wyrobu akcyzowego (który jest także wyrobem energetycznym), a nie konkretnej pozycji w załącznikach do ustawy o podatku akcyzowym.

Zatem, aby dany wyrób uznać za paliwo silnikowe należy przeanalizować jego charakter w kontekście przydatności – tj. przeznaczenia, oferowania na sprzedaż, używania – do napędu silników spalinowych. Przez przeznaczenie rozumie się praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy. Z definicji tej, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wynika, iż przez przeznaczenie nie należy rozumieć hipotetycznej, czy też potencjalnej możliwości wykorzystania danego wyrobu do celu, do którego zasadniczo przeznaczony jest inny wyrób. Innymi słowy, przeznaczenie należy rozumieć jako zamiar wykorzystania wyrobów do określonych celów, a nie jako samą możliwość ich wykorzystania do tych celów.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, ustawodawca posługując się w art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług pojęciem "paliwa silnikowe" miał na myśli paliwa silnikowe w rozumieniu art. 86 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym (ustawa o podatku od towarów i usług nie

zawiera definicji "paliw silnikowych"). Ustawodawca ograniczył regulację z art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług do podatnika lub płatnika nabywającego wewnątrzwspólnotowo olej napędowy przeznaczony do użycia, oferowany na sprzedaż lub używany do napędu silników spalinowych. Gdyby przyjąć, że ustawodawca chciał objąć tą regulacją nabycie olejów transformatorowych, olejów bazowych, olejów procesowych bez względu na ich przeznaczenie, to posłużył by się on pojęciem "wyroby akcyzowe" (czy też "wyroby energetyczne" bądź "oleje bez względu na ich przeznaczenie") wymienione w załączniku nr 2 ustawy o podatku akcyzowym lub też pojęciem "paliwa ciekłe" w rozumieniu ustawy Prawo energetyczne. Zatem użycie przez ustawodawcę pojęcia paliwa silnikowe w art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, było celowe i nie można tej regulacji rozszerzać na podatników lub płatników dokonujących nabycie wewnątrzwspólnotowych olejów transformatorowych, olejów bazowych, olejów procesowych na cele inne niż do napędu silników spalinowych.

W realiach kontrolowanej sprawy olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43 nabywany jest przez stronę skarżącą w krajach Unii Europejskiej jako surowiec do produkcji innych produktów. Olej ten w całości jest przerabiany w procesie technologicznym dotyczącym wytwarzania wyrobów, niebędących paliwem silnikowym. Omawiany olej napędowy jest zaliczony do wyrobów energetycznych na podstawie art. 86 ust. 1 pkt 2 ustawy prawo o podatku akcyzowym. Brak w art. 86 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy zapisu o przeznaczeniu wyrobów objętych pozycjami CN od 2704 do 2715, jak to ma miejsce w przypadku pkt 1 tego przepisu, nie daje podstawy do przyjęcia, że niezależnie od przeznaczenia wyroby te stanowią paliwa silnikowe. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego ocena wyrobów objętych pozycją 2710 19 43 jako paliw silnikowych powinna być dokonywana z uwzględnieniem definicji normatywnej tego pojęcia zawartej w art. 86 ust. 2 ustawy prawo akcyzowe, tj. z uwzględnieniem przeznaczenia tego oleju do napędu silników spalinowych. W niniejszej sprawie olej napędowy nie jest przeznaczony do napędu silników spalinowych, a zatem w stanie faktycznym zawartym we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej nie znajdzie zastosowania art. 103 ust. 5a ustawy o podatku od towarów i usług.

- **przedawnienie a prawo do odliczenia, czyli co znaczy faktura - dr Roman Namysłowski (CRIDO)**

Wyrok TSUE z dnia 21 marca 2018 r., C-533/16

Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których podatek od wartości dodanej (VAT) został wykazany na fakturze wystawionej na rzecz podatnika i zapłacony przez tego podatnika wiele lat po rozpatrywanej dostawie towarów, odmawia się skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczął bieg od dnia dostawy, a upłynął przed złożeniem wniosku o zwrot.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Celem dyrektywy 2008/9 nie jest jednak określenie warunków wykonywania prawa do zwrotu ani zakresu tego prawa. Artykuł 5 akapit drugi owej dyrektywy przewiduje bowiem, bez uszczerbku dla jej art. 6 oraz na użytek tej dyrektywy, że prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą 2006/112, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

(...) prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to przysługuje w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (...). Prawo do odliczenia VAT podlega jednak wymogom lub przesłankom o charakterze zarówno materialnym, jak i formalnym.

Niemniej jednak na podstawie art. 180 i 182 tej dyrektywy podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia VAT, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem jednak spełnienia przesłanek i zasad ustalonych przez prawo krajowe (...). Jednakże możliwość wykonywania prawa do odliczenia VAT bez ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji podatkowej w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych (...).

Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia podatku naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy 2006/112, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia VAT (zasada skuteczności) (...).

Co więcej, na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie są uprawnione do przewidzenia obowiązków, które uznają one za konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest bowiem uznany przez ową dyrektywę. Niemniej jednak środki, jakie państwa członkowskie mają możliwość przyjmować na podstawie art. 273 tej dyrektywy, nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku (...).

Otóż dopiero w wyniku tej korekty przesłanki materialne i formalne dające prawo do odliczenia VAT zostały spełnione i w konsekwencji spółka Volkswagen mogła, zgodnie z dyrektywą 2006/112 i zasadą neutralności podatkowej, wnieść o uwolnienie od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego. W konsekwencji ze względu na to, że spółka Volkswagen nie wykazała braku staranności, oraz wobec braku nadużycia lub zмовy ze spółkami Hella o znamionach oszustwa termin zawity, który rozpoczął bieg od dnia dostawy towarów i który dla niektórych okresów upłynął przed dokonaniem tej korekty, nie może zostać skutecznie przeciwstawiony prawu do zwrotu VAT.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

Wyrok TSUE z 12 kwietnia 2018 r., C-8/17

Przepisy

**Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1)
art. 168**

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;”

art. 169

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

- a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

art. 170

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu [...] art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9/WE oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169;

art. 178

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240”

Główne problemy

1. Relacja pomiędzy Dyrektywą 2009/8 a dyrektywą 2006/112.
2. Okres przedawnienia a prawo do odliczenia.
3. Znowu te nadużycia i oszustwa.
4. A gdzie symetria?
5. I co z tego wynika dla nas?

- zmiana zakresu wykorzystania środków trwałych a zakres prawa do odliczenia - dr Roman Namysłowski (CRIDO)

Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r., C-140/17

Artykuły 167, 168 i 184 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby podmiot prawa publicznego korzystał z prawa do korekty odliczenia VAT zapłaconego od dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, gdy w chwili nabycia tego dobra z jednej strony, ze względu na swój charakter, mogło ono być wykorzystywane zarówno do celów czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych, ale w początkowym okresie było wykorzystywane na cele działalności nieopodatkowanej, a z drugiej strony ten podmiot prawa publicznego nie wskazał wyraźnie zamiaru wykorzystywania tego dobra do celów działalności opodatkowanej, ale też nie wykluczył, że będzie ono wykorzystywane do takich celów, o ile z analizy wszystkich okoliczności faktycznych, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, wynika, że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w momencie, w którym dokonał nabycia.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym – gdy przy nabyciu dobra inwestycyjnego stanowiącego nieruchomość, które ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów działalności opodatkowanej, jak też do celów działalności nieopodatkowanej, podmiot prawa publicznego posiadający już status podatnika nie zadeklarował wyraźnie, że zamierza przeznaczyć je do celów działalności opodatkowanej, ale też nie wykluczył, że dobro to będzie wykorzystywane w takim celu – początkowe wykorzystanie tego dobra do celów działalności nieopodatkowanej nie wyklucza stwierdzenia – po zbadaniu wszystkich faktów, co należy do sądu odsyłającego, jak przypomniano w pkt 38 niniejszego wyroku – że został spełniony warunek ustanowiony w art. 168 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym podatnik działał w takim charakterze w momencie, w którym nabył dane dobro.

W tym względzie, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 55 opinii, w każdym wypadku zbadanie, czy warunek ten został spełniony, powinno następować z uwzględnieniem szerokiego rozumienia pojęcia czynności nabycia „jako podatnik”. Wreszcie na badanie ustanowionego w art. 168 dyrektywy 2006/112 warunku, zgodnie z którym podatnik powinien działać w takim charakterze w chwili nabycia towaru, nie ma wpływu okoliczność, że obiektywny podział konkretnych wydatków inwestycyjnych na transakcje opodatkowane i nieopodatkowane jest trudny, a wręcz niemożliwy.

Podział ten jest szczegółowo uregulowany przez przepisy dotyczące proporcji odliczenia, znajdujące się w art. 173–175 dyrektywy 2006/112. Obliczenie proporcji podlegającej odliczeniu w celu określenia kwoty VAT podlegającej odliczeniu jest co do zasady zastrzeżone jedynie dla towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika przy wykonywaniu transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia oraz transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia (...).

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 5 czerwca 2013 r., C-500/13

Wyrok TSUE z 2 czerwca 2005 r., C-378/02

Przepisy

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1)

art. 2

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

art. 9 ust. 1

„Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za

takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

art. 13 ust. 1

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. [...]”.

art. 185

„Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”.

Główne problemy

1. Działanie w charakterze podatnika.
2. Zakres prawa do odliczania i moment definiowania sposobu wykorzystania nabytych towarów.
3. Korekta wieloletnia a zasada neutralności.
4. I co należy do sądu?

- **parkowanie samochodów pod domem pracowników (mobilnych) a wykorzystanie samochodu wyłącznie do celów działalności gospodarczej – dr Adam Bartosiewicz, EOL**

Wyrok NSA z dnia 4 września 2018 r., sygn. I FSK 1636/16

Co do zasady wykorzystywanie samochodu służbowego w celu dojazdów do pracy pracownika wyklucza uznanie go za używany jedynie do celów działalności gospodarczej pracodawcy, gdyż obowiązkiem pracownika jest stawienie się o czasie w miejscu pracy we własnym zakresie. Jednak, gdy specyfika prowadzonej działalności wymusza na pracodawcy zapewnienie nieodpłatnego transportu pracownikom, zachodzi inna sytuacja i wówczas zapewnienie takiego transportu może być traktowane jako związane z prowadzoną działalnością podatnika.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spółka przedstawiła we wniosku, że prowadzi działalność w dwóch zakresach, ochrony osób i mienia oraz wynajmu samochodów. Samochody osobowe w celu realizacji zadań służbowych udostępniane są pracownikom oraz osobom świadczącym usługi na podstawie umowy cywilnoprawnej (...)

Spółka podniosła, że w czasie wykonywania przez użytkowników pojazdów swoich obowiązków służbowych wynikających z działalności gospodarczej spółki, przedmiotowe samochody będą wykorzystywane bezpośrednio do tej działalności. Natomiast w czasie, w którym osoby nie będą wykonywały swoich obowiązków służbowych wynikających z tej działalności (gospodarczej) - samochody będą im odpłatnie udostępniane w ramach umowy najmu. (...) Sposób korzystania z samochodów będzie określony w Polityce Floty (...), potwierdzony dodatkowo prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu i monitorowany przez system GPS. Ponadto spółka przedstawiła, że samochody mogą być parkowane, obok siedziby spółki, także w miejscu zamieszkania użytkowników bądź siedziby kontrahenta.

(...)

Czy na podstawie przedstawionych we wniosku zasad wykorzystania samochodów służbowych, spółka może odliczyć 100% podatku naliczonego w związku z ich nabyciem, najmem, leasingiem lub poniesieniem wydatków eksploatacyjnych w odniesieniu do tych samochodów?

W przypadku zaś negatywnej odpowiedzi (...) czy spółka będzie mogła odliczyć 100% podatku naliczonego w związku z nabyciem, najmem, leasingiem samochodów, o których mowa we wniosku lub poniesieniem wydatków eksploatacyjnych z nimi związanych w sytuacji wprowadzenia odpłatności za przejazdu z miejsca parkowania do miejsca wykonywania pracy?

Spółka udzieliła odpowiedzi twierdzących.

Minister Finansów stanowisko spółki uznał za nieprawidłowe (...) W ocenie organu, wykorzystywanie samochodów przez pracowników w celu realizacji ich obowiązków służbowych oraz udostępnienie tych samych samochodów pracownikom do wykorzystania w celach prywatnych, nie pozwala na stworzenie jasnych i przejrzystych zasad, z których wynikałby brak możliwości użycia samochodów do celów prywatnych w czasie wykorzystywania ich do wykonywania obowiązków służbowych. (...)

Ponadto udostępnienie samochodu służbowego w celu przejazdu z miejsca parkowania do miejsca wykonywania pracy - nie będzie odbywać się w ramach wykorzystania pojazdów do celu służbowych. Udostępnienie samochodu służbowego w celu dojazdu z miejsca parkowania do miejsca pracy – przede wszystkim sprzyja wygodzie pracownika, który nie musi we własnym zakresie organizować sobie środka transportu do pracy. Zatem dojazd do pracy nie ma związku z działalnością gospodarczą.

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uchylając interpretację powołał się na wyrażone w niej stanowisko organu, że zarówno używanie samochodów przez pracowników do świadczenia pracy na rzecz spółki, jak i wynajem samochodów tym pracownikom – stanowią wykorzystywanie pojazdów do działalności gospodarczej (spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie ochrony osób i mienia oraz wynajmu samochodów). Ponadto ze stanu faktycznego wynikało, że spółka posiada politykę flotową, w której określone zostały zasady korzystania z samochodów służbowych, prowadzi ewidencję wymaganą przepisami prawa i zgłosiła samochody naczelnikowi urzędu skarbowego w wymaganym terminie, jak również zakres wykorzystania pojazdów monitorowany jest przy pomocy systemu GPS. Wbrew zatem twierdzeniom organu, ustalenie kiedy dany pracownik korzysta z auta w ramach wykonywania zadań służbowych, a kiedy w ramach umowy najmu, jest możliwe na podstawie prowadzonych przez spółkę ewidencji i systemu monitorowania pojazdów. Wobec powyższego uznać należy, że stronie skarżącej przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z przedmiotowymi pojazdami, z uwzględnieniem obostrzeń dotyczących nabycia paliwa.

Zdaniem Sądu spółka będzie mogła również skorzystać z pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy wprowadzi odpłatność za dojazdy z miejsca parkowania do miejsca wykonywania czynności służbowych, w związku z argumentacją przedstawioną powyżej.

(...)

W uzasadnieniu [skargi kasacyjnej – przyp. A.B.] skarżący organ stwierdził, że opisane przez spółkę procedury nie wykluczają użycia samochodów do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą skarżącej. Należy bowiem mieć na uwadze, że w niniejszej sprawie parkowanie danego samochodu ściśle związane jest z korzystaniem przez danego pracownika z pojazdu, celem dojazdu do miejsca zamieszkania oraz z miejsca zamieszkania do pracy. Zapewnienie przez pracodawcę ułatwienia w tym zakresie realizuje cel prywatny pracownika (niewynikający ze stosunku pracy), nie zaś cel gospodarczy pracodawcy. Jednocześnie żadne regulaminy, systemy kontroli i nadzoru nie wykluczają możliwości użycia pojazdów do celów prywatnych pracowników, ponieważ o tym, w pierwszej kolejności decyduje sposób użytkowania i reguły wykluczające obiektywne użycie pojazdów do celów prywatnych. W ocenie organu, spółka nie stworzyła wystarczających mechanizmów jak i zasad używania pojazdów, które dawałyby maksymalną gwarancję wykorzystywania tych pojazdów wyłącznie w jej działalności gospodarczej, a wręcz godzi się na ich wykorzystanie w celach prywatnych przez pracowników dopuszczając możliwość zaparkowania pojazdu w miejscu zamieszkania pracownika.

(...)

Skarga kasacyjna podlegała oddaleniu, gdyż brak było podstaw do uchylenia zaskarżonego wyroku.

(...)

W skardze kasacyjnej organ koncentruje się na argumentacji, że parkowanie samochodu w miejscu zamieszkania potwierdza użytek prywatny, a tym samym eliminuje wyłączne używanie pojazdów do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika.

W odniesieniu do tego zagadnienia, należy odnotować, że w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym korzystania przez przedstawicieli handlowych z samochodów osobowych, wypracowane zostało jednolite stanowisko, dla którego reprezentatywny jest pogląd wyeksponowany w formie tezy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 listopada 2017 r. w sprawie o sygn. I FSK 234/15, że "pojazd samochodowy powierzony tzw. pracownikowi mobilnemu (np. przedstawicielowi handlowemu) w celu realizacji zadań służbowych, w tym m.in. przejazdów do klientów oraz powrotu do miejsca zamieszkania, należy uznać za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) w związku z art. 86a ust. 4 pkt 1 u.p.t.u., o ile określone przez podatnika zasady jego używania, dodatkowo potwierdzone prowadzoną przez podatnika dla tego pojazdu ewidencją przebiegu pojazdu, wykluczają jego użycie do innych celów, niezwiązanych z działalnością gospodarczą."

W powołanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się ze stanowiskiem, że zawsze dojazd z miejsca pracy do miejsca zamieszkania pracownika i z miejsca zamieszkania do miejsca pracy, oznacza brak związku z działalnością gospodarczą pracodawcy, gdyż ułatwienia, które stąd wynikają dla pracownika nie są konsekwencją stosunku pracy. W wyroku z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że artykuł 6 (2) VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że transport z miejsca zamieszkania do miejsca pracy zapewniany nieodpłatnie pracownikom przez pracodawcę przy użyciu pojazdu firmowego służy zasadniczo do prywatnych celów pracowników i tym samym służy do celów innych niż jego działalność gospodarcza. Trybunał stwierdził równocześnie, że przepis ten nie odnosi się jednak do sytuacji, gdy ze względu na określone okoliczności, takie jak utrudnienia w znalezieniu innych odpowiednich środków transportu lub zmienność miejsca pracy, wymogi przedsiębiorstwa czynią koniecznym dla pracodawcy zapewnienie transportu pracownikom, w którym to przypadku świadczenie usług transportowych służy celom związanym z prowadzoną działalnością.

Z powyższego należy wyprowadzić wniosek, że co do zasady wykorzystywanie samochodu służbowego w celu dojazdów do pracy pracownika wyklucza uznanie go za używany jedynie do celów działalności gospodarczej pracodawcy, gdyż obowiązkiem pracownika jest stawienie się o czasie w miejscu pracy we własnym zakresie. Jednak, gdy specyfika prowadzonej działalności wymusza na pracodawcy zapewnienie nieodpłatnego transportu pracownikom, zachodzi inna sytuacja i wówczas zapewnienie takiego transportu może być traktowane jako związane z prowadzoną działalnością podatnika (wyroki NSA: z dnia 10 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 2283/15, z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 234/16 oraz z dnia 6 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 790/16).

Trzeba odnotować, że organ podatkowy tego aspektu nie rozważał, albowiem z treści interpretacji indywidualnej nie wynika, że poddał analizie przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zadania, jakie nałożone zostały na wymienione tam (we wniosku) kategorie osób zatrudnionych. Należy zauważyć, że spółka wyszczególniła stanowiska (zajęcia) określonych osób, przypisując im określone obowiązki, przy realizacji których mieliby korzystać z pojazdów samochodowych. W sumie więc brak było podstaw do kwestionowania wyroku sądowego w sytuacji, w której organ nie wykazał, ażeby wymienione kategorie osób nie kwalifikowały się do uznania ich za tak zwanych pracowników mobilnych (w zakresie dojazdów pomiędzy miejscem parkowania oraz miejscem wykonywania obowiązków służbowych).

Odrębną natomiast kwestią, którą Naczelny Sąd Administracyjny z uwagi na związanie granicami zaskarżenia zajmować się obecnie nie może jest to, czy przedstawione we wniosku o interpretację zasady udostępniania pojazdów osobom zatrudnionym do ich celów prywatnych, mogą być uznane za działalność gospodarczą z racji samego tylko wprowadzenia odpłatności. W tym kontekście należy odnotować stanowiska wyrażone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, które (w podobnych stanach faktycznych) poddają w wątpliwość możliwość uznania za działalność gospodarczą najmu wykonywanego przez podatników na rzecz osób zatrudnionych, względnie rozpatrywanie takich praktyk w ramach nadużycia prawa (wyroki NSA: z dnia 28 czerwca 2017 r., sygn. 1669/15, z dnia 6 marca 2018 r. akt I FSK 790/16, z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 1721/15).

Wyroki powiązane

sygn. akt I FSK 2283/15,

sygn. akt I FSK 234/16

sygn. akt I FSK 790/16

Przepisy

Art. 86a ust. 4 pkt 1

4. Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

- **opodatkowanie VAT dostawy budynku wraz z infrastrukturą towarzyszącą – Tomasz Siennicki, doradca podatkowy, KNDP Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.**

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

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. Niemniej jednak przy dominującym charakterze tego świadczenia jako dostawy, tak należało je zakwalifikować.

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.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

Z ustaleń faktycznych jakie legły u podstaw decyzji podatkowej wynika, że B. T. prowadził w 2011 r. działalność gospodarczą, której przedmiotem były dostawy budynków mieszkalnych jednorodzinnych, o powierzchni nie przekraczających 300 m², z wbudowanymi w bryle budynku instalacjami technicznymi, jak również z elementami infrastruktury poza bryłą budynku, takimi jak: drogi dojazdowe, chodniki, tarasy, urządzenia sieci wodociągowej, kanalizacyjnej, energetycznej, gazowej, ogrodzenia nieruchomości z bramą wjazdową na posesje i furtką. Do całości sprzedaży skarżący stosował stawkę 8% VAT.

Zdaniem organów podatkowych I i II instancji sprzedaż infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu powinna być opodatkowana stawką 23%, stąd decyzja określająca wysokość zobowiązań skarżącego w podatku od towarów i usług za kolejne miesiące od marca do grudnia 2011 r.

(...)

Oddalając skargę WSA uznał, że stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym obniżona do 8% stawka VAT, wnikająca z art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, nie znajduje zastosowania do dostawy infrastruktury towarzyszącej obiektom budownictwa mieszkaniowego znajdujących się poza budynkiem jest prawidłowe. Za kluczową dla tej kwestii Sąd uznał wykładnię użytego w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT terminu "obiekt budowlany zaliczony do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym", gdyż zgodnie z tym przepisem stawkę, o której mowa w ust. 2 (stawka 8% zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy) stosuje się do dostawy, budowy, remontu, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Zgodnie z art. 41 ust. 12 a ustawy o VAT Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 - wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.

(...)

W skardze kasacyjnej od tego wyroku znalazły się zarzuty naruszenia prawa materialnego oraz procesowego:

- 1) art. 5 ust. 1 oraz art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez ich błędną wykładnię i w jej efekcie podział dostawy budynku na dwie czynności – dostawę budynku i wykonanie/dostawę infrastruktury towarzyszącej,
- 2) art. 41 ust. 1 ustawy o VAT przez błędną wykładnię i w jej efekcie niewłaściwe zastosowanie i uznanie, że do dostawy budynków mieszkalnych sklasyfikowanych w PKOB 11 jako domy mieszkalne jednorodzinne o powierzchni użytkowej nie przekraczającej 300 m kw. w części ma zastosowanie stawka 23 %,
- 3) art. 41 ust. 12-12c ustawy o VAT przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że do dostawy budynków mieszkalnych sklasyfikowanych w PKOB 11 jako domy mieszkalne jednorodzinne o powierzchni użytkowej nie przekraczającej 300 m kw w części ma zastosowanie stawka 23 %,
- 4) art. 41 ust. 12-12b ustawy o VAT w zw. z art. 146 ust. 1 pkt 2 lit. a), ust. 2 i ust. 3 ustawy o VAT przez niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że definicja infrastruktury towarzyszącej,

wskazana w art. 146 ust. 3 tej ustawy (obowiązującym do 31 grudnia 2008 r.) ma zastosowanie do czynności dokonanych przez skarżącego w 2011 r.,

5) art. 29 ust. 5 ustawy o VAT przez błędną wykładnię polegającą na wyodrębnieniu z ceny sprzedanych domów wartości takich elementów jak: zbiornik asenizacyjny, ogrodzenie z bramą i furtką, przyłącza (gazowe, wody i prądu), drogi dojazdowej, w sytuacji, gdy przepis ten dostawę budynku wraz z gruntem nakazuje traktować jako jedną transakcję, nie zezwalając na ustalenie więcej niż jednej podstawy opodatkowania,

6) art. 3a ust. 3 TUE (poprzednio art. 10 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską) w zw. z art. 220 TWE oraz art. 2 Traktatu Akcesyjnego przez niedostosowanie się do zasady lojalności unijnej, polegające na nieuwzględnieniu orzecznictwa TSUE dotyczącego zagadnienia świadczeń kompleksowych,

7) art. 141 § 4 P.p.s.a. przez wadliwe uzasadnienie wyroku, nie pozwalające ustalić w jaki sposób została przez Sąd zakwalifikowana czynność dostawy budynków jednorodzinnych w standardzie wskazanym w umowach przedwstępnych dla celów stawki VAT, nie odniesienie się przez Sąd do argumentów zawartych w skardze, a dotyczących kwalifikacji czynności dostawy budynków, powołanie się na uchwałę NSA I FPS 7/12, która dotyczy robót budowlanych, a nie dostawy budynku.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Skarżący stwierdził, że w okresie objętym decyzją dokonał dostaw budynków jednorodzinnych o powierzchni nieprzekraczającej 300 m², co uprawniało go do zastosowania do całego przedmiotu dostaw obniżonej stawki VAT. Infrastruktura towarzysząca nie mogła być przedmiotem odrębnych dostaw, gdyż nie ma możliwości odrębnej od budynku sprzedaży jej poszczególnych części. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części. Art. 7 ust. 1 stanowi z kolei, że dostawą towaru jest przeniesienie prawa dysponowania towarem jak właściciel. Aby zatem można było mówić o dostawie, jej przedmiot musi spełniać definicję towaru. Brak jest podstaw do wyodrębnienia z transakcji dostawy budynku elementów, które nie mogą być jej odrębnym przedmiotem. Obrót dotyczył jednego prawa własności. Wskazał na znaczenie art. 29 ust. 5 ustawy o VAT i na ekonomiczny charakter transakcji. Stwierdził, że nabywcy zamówili u niego budynek mieszkalny pod klucz wraz z otoczeniem.

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zajął w tej sprawie następujące stanowisko.

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Pierwszy zarzut skargi kasacyjnej dotyczył wadliwej kwalifikacji czynności i łączył się z art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, czyli błędnego przyjęcia dostawy czy usługi. Z tego zarzutu strona wycofała się w piśmie z 27 września 2018 r.; mamy zatem w sposób bezsporny do czynienia z dostawami, i tak zresztą Sąd I instancji zakwalifikował czynność wykonaną przez Skarżącego, co wynika z tej części uzasadnienia jego wyroku, w której napisał, że: Ma tym samym zastosowanie także do stanu faktycznego, w którym, jak w niniejszej sprawie ustalono, iż miała miejsce dostawa, której przedmiotem była infrastruktura towarzysząca budownictwu mieszkaniowemu.

Dostawy te były realizacją odrębnych stosunków zobowiązaniowych, nawiązanych umowami opisanymi przez Skarżącego, w których Skarżący jednolicie zobowiązał się dostarczyć nabywcom budynki mieszkalne o powierzchni nieprzekraczającej 300 m² wraz z wbudowanymi w bryle budynku instalacjami technicznymi, jak również z elementami infrastruktury poza bryłą budynku, takimi jak: drogi dojazdowe, chodniki, tarasy, urządzenia sieci wodociągowej, kanalizacyjnej, energetycznej, gazowej, ogrodzenia nieruchomości z bramą wjazdową na posesję i furtką.

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, zieleni i małą architekturę,
 - 3) urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłownicze, 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.

Uplłynął 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.

Odwolywanie 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.

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174)

Art. 2 ust. 1

Ilekcioć w dalszych przepisach jest mowa o:

6) towarach - rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

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. 29 ust. 5 (obecnie 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.

Główne problemy

1. Czy uchwała 7 sędziów NSA z dnia z 3 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 7/12, jest miarodajna do oceny stanów faktycznych, w których mamy do czynienia z dostawą budynku mieszkalnego posadowionego na działce gruntu, na której zostały wybudowane również elementy infrastruktury związane z tym budynkiem, ale niebędące odrębnymi budynkami ani budowlami?
2. Czy elementy infrastruktury towarzyszącej znajdujące się poza bryłą budynku, ale trwale związane z gruntem, mogą być uznane za przedmiot odrębnej transakcji będącej przedmiotem opodatkowania VAT, do której może mieć zastosowanie inna stawka podatku?
3. Czy brzemienne umowy z deweloperem, w której zobowiązał się on do wzniesienia budynku oraz właściwej infrastruktury i sprzedaży całości w ramach jednej transakcji, może mieć wpływ na tę ocenę?

- **stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o VAT – dr Michał Bernat (Dentons)**

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2018 r., sygn. akt III SA/GI 800/18

Nabywanie przez spółkę zagraniczną od polskiego usługodawcy usług magazynowania, składowania i załadunku w Polsce towarów sprzedawanych przez spółkę zagraniczną nie prowadzi do powstania w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki zagranicznej w rozumieniu przepisów o podatku VAT.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Z istoty postępowania dotyczącego udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14b i art. 14c O.p.) wynika, że organ interpretacyjny, a następnie także i sąd administracyjny w ramach kontroli zaskarżonej interpretacji, są związani przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji opisem stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Specyfika postępowania bowiem w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, iż organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Opisany we wniosku stan faktyczny nie musi prezentować zdarzeń już zaistniałych, może również odnosić się np. do działań planowanych przez podatnika, które jeszcze nie nastąpiły. Dlatego też organ interpretacyjny jak i Sąd rozpoznający skargę na interpretację indywidualną nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych tylko okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę (art. 14b § 3 i art. 14c § 1 O.p.). (...)

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do kwestii uznania czy Skarżąca posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym dostawy towarów i usług dokonywane przez to stałe miejsce prowadzenia działalności Spółki podlegają opodatkowaniu w Polsce oraz z uwagi na wykonywanie czynności opodatkowanych w ramach stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej Spółce przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z dostawami towarów lub usług wykonywanymi na jej rzecz przez podmioty posiadające w Polsce siedzibę. W opinii Skarżącej organ interpretacyjny nieprawidłowo uznał, że Skarżąca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, czym dopuścił się naruszenia art. 28b ust. 1 i 2 ustawy o VAT w zw. z art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej skoro jej działalność nie spełnia kryterium stałości prowadzonej działalności, nie posiada żadnych zasobów kadrowych ani zaplecza technicznego, będzie korzystała z usług innego podmiotu tj. C -właściciela magazynu i jego pracowników i jej działalność nie będzie spełniała przesłanki niezależności. (...) Zatem przedmiotem sporu jest wykładnia przepisów ustawy o VAT dotyczących ustalenia miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

(...) Jak wynika z samej nazwy - za słownikiem języka polskiego "stały" to trwale związany z danym miejscem, nieprzenośny, niezmienny. Stałe miejsce prowadzenia działalności charakteryzować się musi pewnym określonym stopniem zaangażowania, które pozwala na uznanie, że działalność prowadzona jest w tym miejscu nie w sposób przemijający czy też okresowy. Z przepisu art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady UE wynika, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Wskazać także należy, że kwestia określenia przesłanek dla uznania co należy rozumieć za stałe miejsce prowadzenia działalności była przedmiotem wielu orzeczeń krajowych i unijnych, które ewoluowały w kolejnych wyrokach na przestrzeni lat uwzględniając warunki i mechanizmy obrotu gospodarczego.

(...) W wyroku z dnia 16 października 2014 r. w sprawie C - 605/12 Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, iż podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika z siedzibą w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim "stałe miejsce prowadzenia działalności" w rozumieniu przepisów dyrektywy VAT, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej. Jak

wskazał TSUE przepisy rozporządzenia wykonawczego do Dyrektywy VAT stanowią, iż stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika – charakteryzujące się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Na podkreślenie zasługuje to, że ważna jest okoliczność, iż do uznania istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie nie jest konieczne, aby podatnik dysponował personelem, który jest u niego zatrudniony oraz zapleczem technicznym, które jest jego własnością. Zatem, własne zaplecze personalne i techniczne nie jest konieczne, o ile dostępność innego zaplecza jest porównywalna do dostępności zaplecza własnego. Jednakże, podmiot ten powinien sprawować kontrolę nad tym zapleczem zarówno personalnym jak i technicznym (podkreślenie tutaj Sądu). Ponadto, zdaniem TSUE decydujące jest także to, aby dane miejsce prowadzenia działalności miało możliwość odbioru i wykorzystywania nabytych usług do własnych potrzeb. (...)

W ocenie Sądu powyższy wyrok TSUE mimo przekazania sądowi krajowemu prawa do oceny zaistniałego stanu faktycznego zawiera istotne dla wyniku rozpoznawanej sprawy wskazówki odnośnie definiowania pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności. Jednakże zauważyć należy, iż TS we wcześniejszych orzeczeniach podkreślał również, że dla ustalenia miejsca stałego prowadzenia działalności konieczna jest pewna określona minimalna skala aktywności, która stanowi zewnętrzne znamię, że działalność w tym miejscu prowadzona jest stale. Tak TSUE w orzeczeniu C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien a/s v. Finanzamt Flensburg). Dla uznania, że określone miejsce prowadzenia działalności ma charakter stały - konieczne jest istnienie w nim infrastruktury technicznej (jeśli jest konieczna do wykonywania usług) oraz personelu ludzkiego. Taka osobowo - rzeczowa struktura w stałym miejscu prowadzenia działalności powinna występować w sposób stały, tzn. powtarzalny i nieprzemijający (TSUE w orzeczeniu 168/84 -Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-mitte-aitstadt). W wyroku z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie Plan zer Luxembourg Sari przeciwko Bundeszentralamt fur Steuern (sygn. akt C-73/06) TSUE wskazał, że: "Zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa w dziedzinie podatku VAT pojęcie stałego przedsiębiorstwa wymaga minimalnej trwałości, poprzez zgromadzenie stałych zasobów ludzkich i technicznych koniecznych dla świadczenia określonych usług (...) Owa minimalna trwałość oznacza zatem wystarczający stopień trwałości oraz strukturę, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umożliwić świadczenie danych usług w sposób niezależny." W kontekście powyższego, należy przywołać także zacytowany przez organ interpretujący wyrok TSUE C-260/95 w sprawie Commissioners of Customs and Excise przeciwko DFDS A/S.

Zatem uwzględniając wskazane w powołanych wyżej przepisach art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, i art. 11 ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011 oraz w orzecznictwie TSUE kryteria należy stwierdzić, że podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju, jeżeli przy wykorzystaniu na terytorium tego kraju infrastruktury, w sposób zorganizowany oraz ciągły, prowadzi działalność, w ramach której dokonuje czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług; infrastruktura techniczna musi pozostawać w ścisłym związku z dokonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie jest niezbędne, aby środki techniczne, zaplecze były własnością tego podmiotu; istotne jest natomiast to, aby miał on nad nimi faktyczne władztwo tak, aby mógł je wykorzystywać odpowiednio przy nabywaniu i wykorzystywaniu (konsumowaniu) usług, bądź przy ich świadczeniu.

Odnosząc powyższe uwagi do przedstawionego przez Skarżącą stanu faktycznego, który jak wyjaśniono na wstępie stanowi wyłączną podstawę oceny sądowej w rozpoznawanej sprawie podnieść należy, że Strona wskazała, że nie posiada w Polsce zaplecza personalnego – centrum obsługi klienta i transakcji, rozliczenia, fakturowanie, zarządzanie sprawami Spółki prowadzone będzie w siedzibie Skarżącej (...). Jedynie w celu zapewnienia wyładunku, załadunku oraz składowania Produktów w czasie ich pobytu w Polsce A zamierza nabyć odpowiednie usługi magazynowania towarów od C, która zobowiązałaby się do świadczenia tych kolejnych czynności na terenie nieruchomości magazynowej stanowiącej własność i zarządzanej przez C (...), w oparciu o odpowiednią umowę o świadczenie usług magazynowych pomiędzy A oraz C. A zleciłaby także C przygotowywanie Produktów do wysyłki do Klientów oraz, w tym zakresie, załadunek Produktów na ciężarówkę. C będzie naliczało A wynagrodzenie, dokumentowane fakturami wystawianymi przez C, za usługi magazynowe oraz inne usługi wskazane powyżej (...). Czynności związane z odprawą celną Produktów zostaną powierzone przez A wyspecjalizowanemu usługodawcy niepowiązanemu z A.

Zatem badając przedmiotowy stan faktyczny organ interpretacyjny niezasadnie przyjął, iż Skarżąca posiadała wystarczające zaplecze o charakterze technicznym i personalnym w kraju aby uznać, że posiada stałe miejsce prowadzenia działalności. Skarżąca bowiem decydując się wyłącznie na zakup usług magazynowania - składowania i załadunku towarów zgodnie z doręczonymi pracownikom C zaleceniami centrali Spółki w Brazylii – nie stworzyła w Polsce miejsca prowadzenia działalności

gospodarczej. Pracownicy byli bowiem zatrudnieni przez C, nie działali w imieniu Skarżącej ani na jej rzecz; nie mieli jakiegokolwiek swobody działania ani prawa decyzji; wyłącznie wykonywali konieczne czynności (techniczne) wynikające z zakresu zlecenia usługi przez Skarżącą. Na terenie [magazynu] Strona nie posiada wyznaczonego, wyodrębnionego obszaru tylko do własnej dyspozycji i składowania wyłącznie swoich towarów; nie mogła wpływać na miejsce i warunki składowania; nie miała jakiegokolwiek władztwa nad sposobem wykonywania usług magazynowania. Poza tym zauważyć należy także, że C świadczy usługi magazynowania także dla innych podmiotów, nie ma wyłączności na rzecz Skarżącej. Tym samym Sąd nie podzielił stanowiska organu wyrażonego w zaskarżonej interpretacji”.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2018 r., I SA/Wr 286/18

wyrok TSUE z dnia 16 października 2014 r. w sprawie *Welmory sp. z o.o. v Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku*, C-605/12, wyrok NSA z dnia 20 marca 2017 r., I FSK 1884/14

wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie *Planzer Luxembourg Sàrl v Bundeszentralamt für Steuern*, C-73/06

wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie *ARO Lease BV v Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*, C-190/95

wyrok TSUE z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie *Commissioners of Customs and Excise v DFDS A/S*, C-260/95

wyrok TSUE z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie *Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*, C-231/94

wyrok TSUE z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, 168/84

wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2014 r., III SA/Wa 1731/13

wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 czerwca 2013 r., III SA/Wa 3334/12

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lipca 2011 r., I SA/Gd 475/11

wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 lutego 2010 r., I SA/Ol 805/09

(częściowo) odmienne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 23 listopada 2017 r., I FSK 160/16

wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2017 r., III SA/Wa 1033/16

wyrok NSA z dnia 15 lutego 2017 r., I FSK 1379/15

wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 czerwca 2015 r., III SA/Wa 3332/14

wyrok NSA z dnia 16 lutego 2015 r., I FSK 2004/13

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, ze zm.)

art. 15 ust. 2

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne: (...)

4) nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) usługobiorcą jest:

– w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,

- w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
- w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4;

5) nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:

innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,

inne niż transfer bonów jednego przeznaczenia

podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) nabywcą jest:

w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,

w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,

w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,

c) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;

art. 17 ust. 2

W przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

art. 28b ust. 1 i 2

1. Miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2-4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n.

2. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 077 z dnia 23 marca 2011 r., str. 1)

art. 11 ust. 1

Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Główne problemy

1. Ograniczenie stanu faktycznego będącego przedmiotem analizy w postępowaniu interpretacyjnym do okoliczności wyraźnie wskazanych przez wnioskodawcę.
2. Zakaz rozszerzania, uzupełniania lub zniekształcania przez organ interpretacyjny okoliczności wyraźnie wskazanych przez wnioskodawcę we wniosku o interpretację.
3. Delimitacja czynności związanych z ustaleniem stanu faktycznego oraz subsumpcji stanu faktycznego do normy prawnej.
4. Problemy formalne związane z wykazaniem legitymacji formalnej przez podatników zagranicznych oraz przez podatników zmierzających do ustalenia ogólnej prawnopodatkowej kwalifikacji ich działalności.
5. Zasady identyfikacji „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu przepisów o VAT w świetle wcześniejszej oraz obecnej praktyki fiskalnej.
6. Kryteria analizy oraz rozszerzająca wykładnia pojęcia „kontrol” nad lokalnym zapleczem personalnym i technicznym (w tym w świetle zasad naczelných postępowania interpretacyjnego – zob. też pkt 1 i 2 powyżej).
7. Rola kryterium „niezależność” w analizie pojęcia „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu przepisów o VAT.
8. Relacja pomiędzy przedmiotem działalności zagranicznego usługobiorcy oraz zakresem usług nabywanych w Polsce na gruncie przepisów o „stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej”.
9. Wpływ powiązań pomiędzy polskim usługodawcą oraz zagranicznym usługobiorcą na rozpoznanie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu przepisów o VAT.
10. Wpływ zawisłych postępowań prejudycjalnych przed TSUE na trwającą kontrolę sądownoadministracyjną wniosku o interpretację.
11. Problematyka wykorzystania orzecznictwa sądów unijnych w postępowaniu interpretacyjnym.
12. Powiązanie tematyki „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu przepisów o VAT oraz tematyki „zakładu” w rozumieniu przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

16.15-18.00 sesja VIII; prowadzenie: sędzia NSA Adam Baçal

Kraina VAT - Oszustwa, nadużycia, błędy oraz ich przypadkowe/nieprzypadkowe ofiary...

- **granice stosowania art.108, ust.1 u.p.t.u.** (wyrok NSA z dnia 10 października 2018r., I FSK 843/18) – Jarosław Dziewa (Dziewa&Rutyna)
- **nadużycie prawa po wyroku TS UE w sprawie Welmory** (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 października 2018 r., I SA/Gd 820/18; wyrok nieprawomocny) – Izabela Rymanowska (EY)
- **centralizacja w VAT – warunek odliczenia podatku naliczonego przez JST?** (wyrok w składzie 7 sędziów NSA z dnia 23 kwietnia 2018 r., I FSK 1237/17) – Radosław Baraniewicz (PwC)
- **skutki dostawy dla nieznanego podmiotu** (pytanie prejudycjalne do TS UE, postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2018 r., I FSK 126/18) - dr Roman Namysłowski (CRIDO)
- **stopień precyzyjności faktury** (postanowienie TS UE z dnia 13 grudnia 2018 r., w sprawie C-491/18 Mennica Wrocławska p. Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu)– Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)
- **pozbawienie podatnika uczestniczącego w oszustwie podatkowym prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji w której wywiązuje się on z ciężących na nim obowiązków zapłaty VAT** (Wyrok ETPCz z 14 czerwca 2018 r. w sprawie Euromak Metal Doo przeciwko Republice Macedonii, sygn. akt 68039/14) – dr Ewa Prejs (UMK)

Dyskusja

- granice stosowania art.108 ust.1 u.p.t.u. – doradca podatkowy Jarosław Dziewa, Kancelaria Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna” sp.j. w Legnicy

Wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., sygn. akt I FSK 843/18

Niesankcyjny charakter art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U.UE.L. z 2006.347.1 (art. 108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) oznacza, że w przeciwieństwie do typowych przepisów, w których występuje sankcja (np. karnych), czyli przepisów, które same w sobie nie dają żadnej uznaniowości co do ich stosowania w określonym stanie faktycznym, może on - w ściśle określonych przypadkach, zważywszy na konieczność uwzględniania zasady neutralności VAT - nie zostać zastosowany, co jest kwestią pozostawioną ocenie organu (sądu). Nie oznacza natomiast, że nie ma on charakteru sankcyjno-prewencyjnego, w znaczeniu związanym z eliminacją oszustw podatkowych, będąc narzędziem zapobiegającym wyłudzeniom podatku z budżetu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) z ustaleń postępowania podatkowego wynika, iż Fundacja¹, w podanych okresach, odliczyła podatek naliczony z faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji i sama takie faktury wystawiła. Wszystkie dokumenty zakwestionowane w tej sprawie dotyczyły działalności podmiotów, które korzystały z osobowości prawnej skarżącej, prowadząc na podstawie zawartych z nią umów swoje startup-y, tj.: G. S., M. S. oraz L. S., którzy funkcjonowali pod nazwami: E., s. i K.

Faktury będące podstawą zakwestionowanych odliczeń dokumentowały nabycie sprzętu fotograficznego, a wystawione zostały przez: F. spółka z o.o., I. (...) sp. z o.o., A. sp. z o.o. i N. sp. z o.o. Z kolei faktury wystawione przez Fundację na sprzedaż tego sprzętu dotyczyły dostaw na rzecz: K. sp. z o.o., E. sp. z o.o. i G. (...) G. S.

Organ odwoławczy zgodził się z organem pierwszej instancji, że ani Spółki wystawiające faktury, ani osoby korzystające z osobowości prawnej Fundacji, realizujące swoje projekty w ramach startup-ów, nie prowadziły żadnej faktycznej działalności, a ich aktywność ograniczała się do wystawiania tzw. "pustych faktur".

Odnosząc się do kwestii skorygowania przez Fundację w toku postępowania deklaracji VAT-7 za okresy od sierpnia 2011 r. do stycznia 2012 r., organ podał, że nie mogło mieć to wpływu na określenie jej wysokości podatku należnego na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., ponieważ nastąpiło to dopiero 6 września 2016 r., czyli po upływie 7 miesięcy od wszczęcia postępowania kontrolnego i było wynikiem stwierdzenia nieprawidłowości przez organ, a nie wyrazem jej należytej staranności i dobrej woli. Skarżąca nie wykazała też, że wyeliminowała ryzyko odliczenia podatku naliczonego z wystawionych przez nią faktur.

W ocenie organu, dla zastosowania art. 108 ust. 1 u.p.t.u. nie mają też znaczenia cele prowadzenia działalności przez skarżącą, czy wprowadzenie procedur mających zabezpieczyć ją na przyszłość przed podobnymi przypadkami.

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił skargę, choć nie podzielił wszystkich jej zarzutów. (...)

Za zasadne Sąd uznał natomiast zarzuty dotyczące zastosowania wobec skarżącej art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Podkreślił, że przepis ten stanowi implementację art. 203 Dyrektywy 112 (poprzednio art. 21 (1) (d) VI Dyrektywy) i wskazał, że regulacje te, które nie dotyczą zwykłego rozliczenia podatku w ramach mechanizmu VAT, związane ze szczególną rolą faktury w tym mechanizmie i mają na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia majątku państwa w przypadku dokonania odliczenia czy zwrotu podatku z fikcyjnych faktur.

Wyjaśniając sposób, w jaki powinien być wykładany i stosowany art. 108 ust. 1 u.p.t.u., Sąd odwołał się do wydanych na gruncie art. 203 Dyrektywy 112 orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z 19 września 2000 r., w sprawie C-454/98; z 6 listopada 2003 r. w sprawach C-78/02 i C-80/02; z 18 czerwca 2009 r., w sprawie C-566/07; z 31 stycznia 2013 r. w sprawach C-642/11 i C-643/11 oraz z 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12.

Podał, że w ostatnim z tych wyroków Trybunał dokonał podsumowania swojego orzecznictwa i podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, że państwa członkowskie powinny ustanowić w ich

¹ Fundacja pełniła funkcję tzw. inkubatora przedsiębiorczości, udostępniając formę prawną fundacji dla adeptów biznesu (osoby fizyczne) na tzw. próbę (zgodnie z przyjętym regulaminem projektu); działała w imieniu własnym lecz na rzecz uczestników programu, tzn. dokonywała zakupu towarów celem dalszej odprzedaży, i dokonywała rozliczeń podatkowych, w tym wystawiała faktury na sprzedany towar, oraz dokonywała rozliczeń finansowych z uczestnikami programu (potrącając wynagrodzenie za czynności techniczne).

wewnętrznych porządkach prawnych możliwość skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę; albo - jeśli takiej wiary nie wykaże - udowodni, że we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych.

Sąd powołał się także na orzeczenia sądów polskich, w których zauważono, że art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma zapobiegać nadużyciom w systemie VAT, a skoro tak, to należy stosować go po dokonaniu analizy w zakresie zaistnienia jakiegokolwiek ryzyka obniżenia wpływów z tytułu podatków. Wyeliminowanie takiego zagrożenia, czyni bowiem nieuzasadnionym jego stosowanie.

Odwołując się do tych orzeczeń, Sąd stwierdził, że organy podatkowe dokonały w tej sprawie błędnej wykładni art. 108 ust. 1 u.p.t.u. i bezpodstawnie zastosowały go w stosunku do skarżącej.

(...)

W ocenie Sądu, cel działania skarżącej oraz podporządkowana jego realizacji formuła działania, w ramach której uczestnicy programu "ćwiczą" swoje pomysły na własny biznes pod nazwą Fundacji i na jej ryzyko, a także skala tej działalności powoduje, że dobrą wiarę oraz należytą staranność, od których zależy odstąpienie od zastosowania regulacji art. 108 ust. 1 u.p.t.u., należy rozpatrywać z uwzględnieniem charakteru i skali działalności skarżącej, opartej w znacznym stopniu na zaufaniu. To oraz fakt, że nieuczciwe praktyki były jednostkowe, a skarżąca wystawiła faktury korygujące uprzednio wystawione i dokonała korekty rozliczeń, a także wdrożyła procedury w celu wyeliminowania możliwości dokonywania dalszych oszustw wskazuje na jej dobrą wiarę podczas prowadzenia działalności.

Sąd zauważył też, że poprzez dokonanie korekt faktur i deklaracji, Fundacja wyeliminowała negatywne dla budżetu skutki wstąpienia w nieuczciwe transakcje za pośrednictwem trzech nieuczciwych startup-ów. Jeśli chodzi o późne dokonanie tych korekt, Sąd stwierdził, że wcześniejsze wykrycie oszustw przez skarżącą było utrudnione z uwagi na uczestnictwo w nich jej pracownika².

Skarga kasacyjna

W skardze kasacyjnej złożonej od powyższego wyroku pełnomocnik organu podatkowego zaskarżył go w całości i wniósł o jego uchylenie w całości (...).

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługiwała na uwzględnienie³, albowiem postawione w niej zarzuty - dotyczące zarówno naruszenia prawa materialnego jak i procesowego są zasadne.

(...)

Zgodnie z art. 108 u.p.t.u., w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

Regulacja ta została wprowadzona do polskiej ustawy w wyniku implementacji art. 21 ust. 1c) Szóstej Dyrektywy Rady (...), stosownie do którego, do zapłaty podatku od wartości dodanej zobowiązana jest każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę. Przepis ten został powtórzony w art. 203 Dyrektywy 112, który obecnie krótko stanowi, że każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Wskazując na te przepisy, Sąd pierwszej instancji prawidłowo podał, że powodem, dla którego konieczne było wprowadzenie regulacji o tej treści do porządków prawnych państw członkowskich Unii Europejskiej, była potrzeba uniknięcia ryzyka utraty wpływów podatkowych. Prawidłowo stwierdził, że ryzyko to wynika ze szczególnej roli faktury w systemie VAT. Jest ona bowiem dokumentem, na podstawie którego można dokonać odpowiedniego obniżenia podatku należnego, czy też żądania zwrotu podatku.

Nie dodał on jednak, że normy te mają na celu także zapobieganie oszustwom podatkowym. Przewidują one bowiem nałożenie obowiązku zapłaty kwoty wskazanej jako podatek na fakturze niezależnie od realnej przyczyny jej wystawienia, obejmując tym samym obowiązkiem wspomnianej zapłaty wystawców fikcyjnych (pustych) faktur. Służą one zatem nie tylko zagwarantowaniu lub wymuszeniu realizacji roszczenia podatkowego, ale poprzez wymierzenie dotkliwej sankcji wystawcy takich dokumentów - zapłaty kwot wskazanych przez niego jako podatek na fikcyjnych fakturach - są ważnym narzędziem zapobiegania wyludzeniom podatku z budżetu. Innymi słowy, ich celem jest również eliminacja zagrożeń dla mechanizmu płatności VAT, jaki pociąga za sobą proceder wystawiania fikcyjnych faktur (por. Duży J. Problem sankcji podatkowych, (w:) Zorganizowana

² Faktury korygujące wystawiono po upływie 7 miesięcy od wszczęcia kontroli w fundacji. Po wykryciu negatywnych praktyk Fundacja podjęła środki zaradcze (procedury) mające przeciwdziałać nieuczciwym praktykom uczestników programu.

³ NSA uchylił zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, LEX 2013).

Nie ma wątpliwości, iż podmioty będące podatnikami nie mogą korzystać z prawa realizacji zasady neutralności podatku VAT w celu dokonywania oszustw czy nadużyć podatkowych. Jak podkreślał to wielokrotnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zasada ta jest zasadą fundamentalną, dlatego zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym przez VI dyrektywę (np. wyrok z 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel przeciwko Belgii i Belgia przeciwko Recolta Recycling SPRL).

Jedynie - jak wskazywał w swoich wyrokach - wykazanie przez podatnika dobrej wiary (czyli wykazanie, że pomimo należytej staranności nie mógł uniknąć udziału w oszustwie), może uchronić go przed negatywnymi skutkami jego postępowania. Orzeczenia o takiej treści wydawane były przede wszystkim w sprawach związanych z dokonaniem wykładni przepisu art. 168 Dyrektywy 112 (art. 86 ust. 1 u.p.t.u.) (np. wyrok z 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach C-354/03 (Optigen Ltd), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) i C-484/03 (Bon House Systems Ltd)).

Znalazły się one jednak także i w wyrokach, które dotyczyły wykładni i stosowania art. 21 ust. 1c) VI Dyrektywy, a potem art. 203 Dyrektywy 112.

W orzeczeniach tych, niezależnie od kwestii dobrej wiary, Trybunał - z uwagi na inną treść i cel tych przepisów (ochrona Państwa przed utratą wpływów z należności podatkowych) dodawał, że podczas ich stosowania należy brać także pod uwagę fakt całkowitego wyeliminowania przez podatnika negatywnych skutków wystawienia faktur. W przypadku bowiem gdy podatnik zapobiegnie utracie wpływów z należności podatkowych, do której mogłoby dojść z uwagi na ich wystawienie, to nawet gdy nie wykazał się dobrą wiarą, nie ma potrzeby orzekania na podstawie tych regulacji.

Na te właśnie orzeczenia zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji. Odwołując się do wyroków Trybunału z 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel; z 6 listopada 2003 r. w połączonych sprawach C-78/02 - C-80/02, [...] ⁴ w sprawie C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH przeciwko Ministero delle Finanze; z 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stadeco BV; z 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11, ŁWK - 56 EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obžalwane i upravljenje na izpylnienieto” - Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite; z 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obžalwane i upravljenje na izpylnienieto” - Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite - stwierdził, że podatnik może skorygować nieprawidłowo wskazany w fakturze podatek zawsze, gdy wykaże, że wystawił ją będąc w dobrej wierze lub gdy w wystarczającym czasie całkowicie wyeliminował ryzyko jakiegokolwiek uszczuplenia dochodów podatkowych.

Wyroki te, z wyjątkiem ostatniego, zapadły w stanach faktycznych, w których nie zaistniało ryzyko uszczuplenia skarbu państwa. Sąd pierwszej instancji fakt ten odnotował, jednak dłużej się przy tych stanach faktycznych nie zatrzymał. A należało to zrobić, żeby zauważyć, że dotyczyły one całkowicie innych sytuacji niż zaistniała w tej sprawie i ostrożniej je do niej odnosić.

Przedstawiały się one następująco:

W wyroku z 19 września 2000 r., wydanym w sprawie C-454/98, w pierwszym przypadku (sprawa Schmeink & Cofreth AG & Co. KG) S. nabył 50% udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH). Następnie wystawił dla nabytej spółki fakturę dotyczącą usług doradczych, których w rzeczywistości nigdy nie wyświadczył. Faktura pro forma została wykorzystana przez nabytą spółkę w toku starań o grant inwestycyjny. Nabyta spółka nie odliczyła wykazanego podatku, czyli faktura nie została wykorzystana. W drugiej sprawie (S.) - podatnik wystawił kilka faktur dotyczących czynności, które nigdy nie miały miejsca. Celem wystawiania pustych faktur było ukrycie strat w jednej z prowadzonych przez niego firm. Kwoty wynikające z faktur były uiszczane, a on zwracał firmom - adresatom faktur kwoty, które zostały na jego rzecz zapłacone. Kwoty te wykazał w fakturach jako podlegające opodatkowaniu VAT, a adresaci faktur odliczyli wynikające z nich kwoty podatku. W tym przypadku, co prawda faktura została wykorzystana, ale wystawca faktury uiszczył kwotę wykazaną na fakturze.

Ze stanu faktycznego sprawy zakończonej wyrokiem z 18 czerwca 2009 r., C-566/07, w sprawie Stadeco BV, wynika, że S. w latach 1993-1995 świadczyła swoje usługi w Niemczech i państwach trzecich na rzecz Economische Voorlichtingsdienst (biura informacji gospodarczej - "EVD"), podmiotu prawa publicznego mającego siedzibę w Holandii i podlegającego ministerstwu ds. gospodarki. EVD wykorzystywało usługi świadczone przez S. wyłącznie do działalności, w odniesieniu do której, jako część podmiotu publicznoprawnego, nie było uprawnione do odliczenia podatku VAT. W tej sprawie podmiot omyłkowo wykazał podatek VAT.

⁴ Elliniko Dimosio przeciwko Maria Karageorgou (C-78/02), Katina Petrova (C-79/02) i Loukas Vlachos (C-80/02)),

W wyroku z 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH wskazano, że R. była spółką z siedzibą w Niemczech (RFN). Nie posiadała stałego zakładu we Włoszech. W 1994 r. włoska spółka świadczyła na rzecz R. usługi reklamowe i marketingowe, na które wystawiała faktury w których wykazywała m.in. VAT. Po uiszczeniu należności wynikających z faktur (w tym na rzecz skarbu włoskiego) R. wystąpiła o częściowy zwrot kwot VAT zapłaconego w 1994 r., które uznała za zapłacone nienależnie od tego, że rzeczony usługi były świadczone na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym niż Włochy państwie członkowskim (RFN), gdyż VAT był należny w tym państwie członkowskim. W tej sprawie VAT również został wykazany w wyniku błędu.

Podobnie w wyroku z 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych C-78 i C-80/0218, VAT został wskazany na fakturze omyłkowo - dotyczył usługi, która nie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem. Jeśli chodzi o wyrok w sprawie C-643/11 - został on wydany w odpowiedzi na wniosek złożony w ramach sporu pomiędzy spółką L. a Direktor na Direkcija Obzawlwane i uprawnjenje na izpylnienieto - Warna pri Centralno uprawnjenje na Nacionalnata agencija za prihodit w przedmiocie odmowy prawa do odliczenia podatku VAT ze względu na niewykazanie rzeczywistego charakteru czynności powodujących naliczenie podatku. W sprawie C-642/11 wniosek został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką S. a tym samym bułgarskim organem podatkowym, o którym mowa powyżej. Sprawa została oparta na analogicznym stanie faktycznym.

W stanie faktycznym sprawy C-643/11, L. będąca producentem rolnym, dokonała odliczenia naliczonego podatku VAT, na podstawie szeregu faktur dotyczących dostaw towarów, wystawionych odpowiednio przez dwa podmioty, które w międzyczasie przestały być zarejestrowane jako podatnicy podatku VAT.(...)

W sprawie tej bułgarski sąd krajowy skierował pytania prejudycjalne do Trybunału. Zapytał, czy art. 203 dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT wykazany przez daną osobę na fakturze jest od niej należny bez względu na faktyczne zaistnienie czynności podlegającej opodatkowaniu i czy z samego faktu, że organ podatkowy nie skorygował w skierowanej do wystawcy tej faktury rektyfikacji decyzji podatkowej zadeklarowanego przez niego podatku VAT wynika, iż organ ten uznał, że wspomniana faktura odpowiada faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu oraz czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i 168 lit. a Dyrektywy 112, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania stoją na przeszkodzie temu, aby wystawcy faktury odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, chociaż w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy tej faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek VAT nie został skorygowany.

Odpowiadając na te pytania, Trybunał stwierdził, że przepis art. 203 Dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT wykazany na fakturze przez daną osobę jest od niej należny bez względu na faktyczne zaistnienie czynności podlegającej opodatkowaniu oraz że z samego faktu, iż w skierowanej do wystawcy faktury rektyfikacji decyzji podatkowej organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanego przez niego podatku VAT nie można wnioskować, że organ ten uznał, iż omawiana faktura odpowiada faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu. Wystawca faktury jest natomiast zobowiązany do zapłacenia podatku VAT wykazanego na tej fakturze nawet w przypadku braku czynności podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z przepisem art. 203 Dyrektywy 112. Korzystanie z prawa do odliczenia przez odbiorcę faktury ograniczone jest wyłącznie do tego podatku, który odpowiada czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, zgodnie z art. 63 i 167 Dyrektywy 112. Przepis art. 167 i 168 lit. a Dyrektywy 112, a także zasada neutralności podatkowej nie stoją na przeszkodzie odmowie odbiorcy faktury prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego ze względu na brak czynności podlegającej opodatkowaniu, nawet jeżeli w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek VAT nie został skorygowany.

Jak wynika z powyższego w orzeczeniach w sprawie C-643/11 i C-642/11, Trybunał mając na uwadze konieczność zapobiegania oszustwom podatkowym potwierdził dotychczas prezentowane stanowisko, w myśl którego "każdy kto wykazuje podatek VAT na fakturze lub na innym dokumencie uznawanym za fakturę, jest zobowiązany z tytułu tego podatku".

W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy mamy do czynienia z oszustwem - z tzw. "karuzelą podatkową". Jak wynika z zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (str. 21-33) i z akt administracyjnych sprawy, towar który był fakturowany na rzecz Fundacji i przez Fundację (sprzet fotograficzny), nabywany był od marketów położonych na terytorium Polski przez jednego z uczestników programu "P." - G. S. Towar ten miał być przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy na rzecz jego niemieckiej spółki i wywieziony do Niemiec. W rzeczywistości pozostawał on w Polsce, a do Niemiec wyjeżdżały odpowiednio zapakowane cegły i statywy. Towar ten był potem fakturowany przez węgierski podmiot i "wracał" do Polski. W Polsce był on z kolei przedmiotem rozległego łańcucha fikcyjnych dostaw. Odpowiednio zorganizowana w tym celu siatka podmiotów wystawiała na niego

kolejne faktury. Do faktycznych dostaw nie dochodziło, natomiast uczestnicy dokonywali kolejnych odliczeń. Ostatecznie sprzęt wracał do G. S., do jego innych firm, który również z wystawionych na jego rzecz faktur (w tym przez Fundację) odliczył VAT. Nie ma wątpliwości, że Skarb Państwa poniósł na skutek tego proceduru ogromne straty.

(...)

W zaskarżonym wyroku, na stronie 28, Sąd pierwszej instancji definiując pojęcie "należytej staranności" trafnie zauważył, że jej standard winien uwzględniać profesjonalny charakter działalności danego przedsiębiorcy, wynikający z zawodowego sposobu prowadzenia aktywności. Standard ten zakłada znajomość obowiązujących regulacji, świadomości skutków podejmowanych czynności, odpowiedni nadzór nad osobami i procesami zarządczymi w przedsiębiorstwie i odpowiedzialność za ich funkcjonowanie.

(...)

Jak trafnie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 lutego 2014 r., I FSK 198/13, wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia należności budżetowej oznacza, że korekta powinna zostać przeprowadzona w odpowiednim czasie. Jeżeli bowiem nabywca skorzystał z prawa do odliczenia, korekta będzie spóźniona (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1 grudnia 2015 r., I FSK 1329/14, LEX nr 2067853 i wyrok z 3 czerwca 2015 r., I FSK 315/14, LEX nr 1783226). Słusznie też dodał, że to nie na organie podatkowym spoczywa obowiązek wyeliminowania ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych czy udowodnienia, że takie ryzyko nie występuje, lecz na skarżącym (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 lutego 2014 r., I FSK 198/13, LEX nr 1449663).

Abstrahując od negatywnej oceny dobrej wiary skarżącej czy odpowiedniego czasu do wyeliminowania przez nią zagrożenia uszczuplenia w budżecie, nie można uznać, że w stanie faktycznym, w którym podatnik bierze udział w oszustwie podatkowym, ma on prawo do dokonania korekt, o których mowa w wyżej wymienionych.

Gdyby uznać inaczej, cały łańcuch podmiotów wystawiających fikcyjne faktury, po ujawnieniu ich działalności, korygowałby te faktury i deklaracje oraz powoływał się na decyzje wydawane w stosunku do ich kontrahentów (o odmowie im prawa do odliczenia podatku z fikcyjnych faktur) w celu uniknięcia zastosowania w ich przypadku art. 108 u.p.t.u. W ten sposób korygowałby - jak słusznie zauważył organ - oszustwa. A nie temu służy art. 108 u.p.t.u.

W świetle powyższego, nie można podzielić stanowiska Sądu pierwszej instancji, że organy podatkowe nie miały w tej sprawie podstaw do zastosowania art. 108 ust. 1 u.p.t.u.

Z podanych powodów, stwierdzenie Sądu, że należyta staranność skarżącej należało oceniać biorąc pod uwagę: cel jej funkcjonowania (promowanie przedsiębiorczości); formułę działania; skalę działalności; oparcie współpracy na zaufaniu; fakt, iż nieprawidłowości dotyczą jednostkowych przypadków i że po ich ujawnieniu Fundacja wprowadziła odpowiednie procedury mające zapobiec takim sytuacjom w przyszłości; a także, że dokonała korekt faktur i deklaracji, przez co miałby wyeliminować ryzyko utraty przez Państwo wpływów podatkowych - jest nie tylko nieuprawnione ale i sprzeczne z podanym przez niego rozumieniem (standardem) należytej staranności.

Nie ma też uzasadnienia argumentacja Sądu związana z uczestnictwem w oszustwach jej pracownika. Odpowiedzialność podatkowa podatnika za zobowiązania podatkowe ma charakter obiektywny i nie jest zależna od winy, zamiaru, związku przyczynowego, dobrej czy złej wiary ani też od szkody. Także okoliczność, że osoba trzecia nadużyła zaufania podatnika, nie wpływa na zakres tej odpowiedzialności - może jedynie wpływać na odpowiedzialność cywilnoprawną tej osoby (por. Babiarsz S. Komentarz do art. 26 ustawy - Ordynacja podatkowa, WKP 2017).

Końcowo, wracając do wcześniejszych uwag na temat charakteru art. 108 u.p.t.u. (jako swoistej sankcji), Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w wyroku z 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, że nie można uznać obowiązku ustanowionego w art. 203 Dyrektywy 112 za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, biorąc pod uwagę całość jego orzecznictwa należy uznać, że stwierdzenie o niesankcyjnym charakterze art. 203 Dyrektywy 112 oznacza, że w przeciwieństwie do typowych przepisów, w których występuje sankcja (np. karnych), które same w sobie nie dają żadnej uznaniowości co do ich stosowania w określonym stanie faktycznym, przepis ten może - w ściśle określonych przypadkach, ze względu na konieczność przestrzegania zasady neutralności VAT - nie zostać zastosowany, co jest kwestią pozostawioną ocenie organu podatkowego (sądu administracyjnego). Nie oznacza natomiast, że nie ma on charakteru sankcyjno-prewencyjnego, w znaczeniu związanym z eliminacją oszustw podatkowych.

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2018r., C-459/17 (SGI) i C-460/17 (Valeriane SNC)

Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2017r., I FSK 1857/15

Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2018r. I FSK 465/16

Wyrok NSA z dnia 04 września 2018r. I FSK 1418/16
Wyrok NSA z dnia 04 października 2018r. I FSK 2148/16
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2017r. I SA/Kr 93/17 (nieprawomocny)

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t.jedn. Dz.U. z 2018r., poz.2174 ze zm.)

Art. 108 ust. 1

W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz.Urz.UE L 2006 nr 347, poz.1)

Art. 203

Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Główne problemy

1. Prewencyjno-restytucyjny charakter obowiązku zapłaty kwoty podatku, w znaczeniu związanym z eliminacją oszustw podatkowych w związku z niepoprawnymi lub fikcyjnymi fakturami; dlatego należy stosować go po dogłębnej analizie, czy zaistniała sytuacja wytworzona faktem wystawienia faktury, o której mowa w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. niesie za sobą ryzyko jakiegokolwiek obniżenia wpływów z tytułu podatków.
2. Wylimitowanie takiego zagrożenia przez samego podatnika lub przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, czyni nieuzasadnionym (niecelowym) jego stosowanie, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności VAT i pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności.
3. Kwota podatku o jakiej mowa w art. 108 ust.1 u.p.t.u. oraz art. 203 dyrektywy 112 nie jest podatkiem należnym i nie podlega ujęciu w ewidencji (deklaracji VAT-7).
4. Zobowiązanie w podatku VAT jest zobowiązaniem powstałym z mocy prawa w sposób określony w art. 99 ust. 12 u.p.t.u. (przyjmuje się z kwoty wskazane w deklaracji podatkowej VAT-7).
5. Czy uzasadnione jest twierdzenie, że wystawienie faktury o jakiej mowa w art. 108 ust.1 u.p.t.u (art. 203 dyrektywy 112) stanowi odrębną i całkowicie samoistną formę powstania obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 4 Ordynacji podatkowej?
6. Czy uzasadnione jest twierdzenie, że kwota podatku wskazana w fakturze o jakiej mowa w art. 108 ust. 1 u.p.t.u. jest podatkiem w rozumieniu art. 6 oraz art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej, skoro – w przypadku fikcyjnych faktur – art. 108 ust. 1 u.p.t.u. ma również charakter sankcyjno-prewencyjny?
7. Być może należy uzupełnić katalog art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej o dodanie lit.d, że poprzez pojęcie podatku rozumie się również kwotę wskazaną w fikcyjnej fakturze w rozumieniu art. 108, ust. 1 u.p.t.u., lecz czy wówczas nie nastąpiłoby naruszenie zakresu stosowania art. 84 Konstytucji RP (istota ekonomiczna podatku, polegająca na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów zostałaby zrównana z odpłatą za działanie niezgodne z prawem)?

- „nadużycie prawa” jako podstawa prawna w decyzji VAT w sprawie dotyczącej uprzednio „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” – Izabela Rymanowska (EY)

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 października 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 820/18 (nieprawomocny)

Wskazanie przepisów ustawy o VAT w zakresie nadużycia prawa nie stanowiło nowej podstawy prawnej rozstrzygnięcia, lecz stanowiło konsekwencję ustaleń dokonanych w postępowaniu odwoławczym na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie bez ustalania dodatkowych okoliczności stanu faktycznego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) pierwotnie spór w niniejszej sprawie dotyczył zasadności dokonania przez Dyrektora UKS odmiennego od deklarowanego przez Spółkę rozliczenia podatku od towarów i usług wobec stwierdzenia, że Spółka zaniżyła podatek należny, wskutek rozliczenia za wskazane okresy rozliczeniowe sprzedaży udokumentowanej na podstawie faktur wystawionych na rzecz Spółki cypryjskiej dotyczącej wynagrodzenia z umowy o współpracę z dnia 2 kwietnia 2009 r. (usługi reklamy, obsługi BOK, dostarczania informacji, przetwarzania danych), którą to sprzedaż Spółka zakwalifikowała jako świadczenie usług poza terytorium kraju, niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT w kraju.

Dyrektor IAS wykonując zalecenia NSA [z wyroku z dnia 20 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1884/14 – przyp. aut.] stwierdził, że wskazane wyjaśnienia Strony potwierdzają, że spółka cypryjska nie dysponuje w Polsce stałym miejscem prowadzenia działalności, a w sprawie nie zaistniały podstawy do zastosowania art. 28b ust. 2 ustawy o VAT.

Sąd przyjął, że obecnie zasadniczy spór dotyczy uznania, czy transakcje sprzedaży udokumentowane na podstawie spornych faktur wystawionych na rzecz Spółki cypryjskiej, którą to sprzedaż Skarżąca zakwalifikowała jako świadczenie usług poza terytorium kraju, niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT w kraju zostały dokonane w warunkach nadużycia prawa w zakresie podatku od towarów i usług, tj. art. 41 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT.

Zdaniem Sądu, organ odwoławczy wykazał, że transakcje sprzedaży udokumentowane na podstawie spornych faktur wystawionych na rzecz Spółki cypryjskiej zostały dokonane w warunkach nadużycia prawa w zakresie podatku od towarów i usług, co skutkowało zweryfikowaniem zadeklarowanej podstawy opodatkowania i podatku należnego, w wyniku czego zaistniała konieczność pominięcia w rozliczeniu podatku od towarów i usług za wskazane miesiące zadeklarowanej wartości sprzedaży zakwalifikowanej przez Spółkę jako świadczenie usług poza terytorium kraju, niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT w kraju i wykazanej w wystawionych fakturach na rzecz Spółki cypryjskiej.

(...) w przedmiotowej sprawie sporne transakcje zostały dokonane w warunkach nadużycia prawa i nie mieszczą się w tzw. dozwolonej optymalizacji podatkowej oraz świadczą o działaniu Skarżącej w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie pozostaje w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa, w tym z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 29 ust. 1 ustawy o VAT. Stwierdzone w toku postępowania powiązania pomiędzy Spółkami, mimo że nie stanowią samodzielnej podstawy ustaleń o nadużyciu, odniosły jednak wpływ na kształtowanie stosunków gospodarczych, zmierzających w efekcie do uzyskania korzyści podatkowej po stronie Skarżącej tj. nieuzasadnionego zakwalifikowania sprzedaży na podstawie spornych faktur jako opodatkowanej poza granicami kraju.

W sytuacji nadużycia prawa organ nie stwierdza bowiem ani nie ocenia ważności dokonanej czynności, ale ustala, jaki był jej faktyczny cel i osiągnięty rezultat. Wykorzystanie zasady neutralności podatku od towarów i usług dla uzyskania korzyści podatkowych niemających związku z normalnymi działaniami gospodarczymi stanowi nadużycie prawa. Wskazać należy, że bezzasadnie Skarżąca zarzuca naruszenie zasady neutralności. Stanowisko Skarżącej pomija, że w warunkach nadużycia prawa nie można się skutecznie do zasady neutralności jako "obrony" przed konsekwencjami nadużycia, odwoływać. Istotne jest przy tym również, że zgodne z utrwalonym orzecznictwem TSUE podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa unijnego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax). W niniejszej sprawie organ odwoławczy stwierdzając nadużycie prawa, dokonał również przededefiniowania przeprowadzonych transakcji, odtwarzając sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

W ocenie Sądu, organ stosując się do oceny prawnej i wskazań NSA co do dalszego postępowania dokonał ponownej analizy materiału dowodowego i doszedł do wniosku, że art. 28b ust. 2 ustawy o VAT nie ma zastosowania w sprawie, odniósł się do zadeklarowanej podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów, której Skarżąca dokonuje na rzecz klientów, dochodząc do przekonania, że nie ma podstaw do stwierdzenia nieprawidłowości w tym zakresie (zaniżona cena towarów na fakturach

krajowych była uzasadniona sprzedażą towarów w ramach aukcji typu "all pay"), dokonał oceny na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego pod kątem prawidłowości określonej przez organ pierwszej instancji podstawy opodatkowania z tytułu usług świadczonych przez Skarżącą na rzecz Spółki cypryjskiej i w tym zakresie dokonano zmiany podstawy prawnej wobec stwierdzenia, że w istocie Skarżąca otrzymała wynagrodzenie w kwotach wynikających ze spornych faktur, jednak otrzymane wynagrodzenie nie zostało otrzymane tytułem wskazanym w treści faktur tj. wynagrodzenia z umowy o współpracę z dnia 2 kwietnia 2009 r. - usługi reklamy, obsługi BOK, dostarczania informacji i przetwarzania danych, ale dotyczyło sprzedaży bid-ów, wpisanej w realizowany przez Skarżącą schemat prowadzonej działalności gospodarczej. Zasadnie przy tym organ skonstatował, że bez otrzymania określonych kwot z tytułu sprzedaży bid-ów prowadzona przez Skarżącą działalność gospodarcza u podstaw generowałaby wyłącznie stratę. Kwota otrzymana z tytułu sprzedaży bid-ów musiała składać się na prawidłową i realną podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Użytkownicy nie dokonywaliby w ogóle zakupu bid-ów, gdyby sama Skarżąca nie zaoferowała towarów na portalu aukcyjnym.

Organ odwoławczy, na nowo rozpoznając sprawę, działał w tym zakresie w oparciu o przysługujące uprawnienia reformacyjne, co nie narusza - wbrew twierdzeniom Spółki zasady dwuinstancyjności postępowania, wyrażonej w art. 127 O.p. Zatem wydając zaskarżoną decyzję, organ odwoławczy nie dokonał ingerencji w sam przedmiot postępowania.

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., Nr 54 poz. 535 ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym w 2010 r.)

Art. 5

1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej "podatkiem", podlegają:
 - 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

Art. 8

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;

Art. 15.

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.
2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Art. 19

1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.
4. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Art. 28b

2. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba lub stałe miejsce zamieszkania, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

Art. 29

1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Art. 41

1. Stawka podatku wynosi 22 %, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

W stanie prawnym, którego dotyczyła sprawa (poszczególne miesiące 2010 r.), podstawę prawną do oceny na gruncie VAT czynności w aspekcie zakazu nadużycia prawa stanowiły koncepcje wypracowane w orzecznictwie TSUE. Szczegółowe uregulowania do ustawy o VAT wprowadzone zostały ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 846). Regulacje te weszły w życie 15 lipca 2016 r.

Art. 3

W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 5 dodaje się ust. 4 i 5 w brzmieniu:
 - „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.”.

Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE z dnia 23 marca 2011 r., L 77)

Art. 11

1. Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE⁵ stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)

Art. 123

§ 1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

Art. 127

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Główne problemy

- 1 Kryteria istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności.

⁵ Zgodnie z art. 44 dyrektywy 2006/112/WE „Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

2. Modyfikacja podstawy prawnej wydawanej decyzji na etapie odwoławczym a gwarancje procesowe podatników.
 3. Swoboda w kształtowaniu relacji gospodarczych a prawo organu do dokonywania oceny ich skutków na gruncie przepisów podatkowych.
- **centralizacja w VAT – warunek odliczenia podatku naliczonego przez jednostki samorządu terytorialnego? Radosław Baraniewicz (PwC)**

Wyrok NSA w składzie 7 sędziów z dnia 23 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 1237/17

Dla skuteczności złożonej przez jednostkę samorządu terytorialnego przed dniem 1 października 2016 r. deklaracji korygującej rozliczenie w zakresie podatku od towarów i usług w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, tj. w celu realizacji uprawnienia z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.), wymagana jest w świetle art. 23 w zw. z art. 12 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454 ze zm.) centralizacja rozliczeń jednostki samorządu terytorialnego i wszystkich jej niesamodzielnych jednostek organizacyjnych, począwszy od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, którego dotyczy korekta.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) na gruncie VAT konsekwencje uznania, komu przysługuje status podatnika VAT, a komu nie, nie mogą ograniczać się do elementu rozliczenia, na którym - co do zasady - zależy podatnikowi, tj. uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego. Wymaga podkreślenia, że wynikająca z otrzymanych (czy przez Gminę, czy jej jednostki organizacyjne) faktur kwota podatku naliczonego sama w sobie nie ma dla rozliczeń z zakresu VAT-u istotnego znaczenia. Znaczenia takiego nabiera dopiero w sytuacji, gdy podatnik deklaruje odliczenie tej kwoty od podatku należnego, wtedy bowiem podatek należny przestaje pokrywać się z zobowiązaniem podatkowym, które bądź ulega stosownemu pomniejszeniu, bądź przekształca się w nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, która z kolei jest rozliczana przez przeniesienie na następny okres rozliczeniowy albo zwrot bezpośredni.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której dany podmiot uważa się za podatnika VAT w odniesieniu do transakcji, w których status ten daje mu korzyść (w postaci kwoty podatku naliczonego do odliczenia), ale już nie co do transakcji, które spowodowałyby obowiązek wykazania podatku należnego. Akceptacja takiego podejścia skutkowałaby nierealnością elementów rozliczenia istotnych dla ostatecznego wyniku tego rozliczenia, tj. wielkości zobowiązania podatkowego lub zwrotu (pośredniego/bezpośredniego).

Skoro bowiem wykonane przez tę jednostkę organizacyjną czynności opodatkowane stanowiły w istocie czynności Gminy (tylko ona mogła być podatnikiem z ich tytułu), powinno to znaleźć odzwierciedlenie w wykazywanych przez nią kwotach podatku należnego. Przy czym należy podkreślić, że "przejęcie" podatku należnego powinno być całościowe, tj. powinno obejmować wszystkie niesamodzielne jednostki organizacyjne, prowadzące w ramach struktury Gminy jej działalność gospodarczą, nie może być bowiem tak, że to do Gminy jako podatnika należy wybór, których jednostek rozliczenia podatkowe będą scalane z jej własnym, a których nie.

(...) Zasadnie bowiem podniósł w rozpatrywanej skardze kasacyjnej organ odwoławczy, że w praktyce mogą wystąpić przypadki, gdy któraś z jednostek organizacyjnych korzystała z przedmiotowego lub podmiotowego zwolnienia podatkowego, np. ze względu na nieprzekroczenie poziomu sprzedaży z art. 113 u.p.t.u., a zatem wdrożenie skutków uznania Gminy za jedynego podatnika VAT w strukturze gminnej i scalenie obrotu Gminy i jej jednostek doprowadziłoby do sytuacji, w której dotychczas nieopodatkowany obrót byłby opodatkowany na zasadach ogólnych. Stanowiące konsekwencję aprobaty częściowej centralizacji rozliczeń uznanie, że to od wyboru Gminy zależałoby, czy w tym zakresie wykazałaby ona podatek należny, czy też nie, nie może być zaakceptowane choćby z punktu widzenia zasady powszechności opodatkowania VAT.

(...) samo powołanie się na niedokonanie centralizacji rozliczeń nie upoważniało organów do ograniczenia się do zanegowania skorygowanej kwoty podatku naliczonego do odliczenia. Organ podatkowy stwierdził, że w złożonej deklaracji wykazano nieprawidłową kwotę zwrotu podatku, jednak było to wynikiem kwestionowania nie tyle zgłoszonego w korekcie podatku naliczonego, co (przede wszystkim) wysokości podatku należnego. W sytuacji, w której występują wątpliwości co do tego

elementu rozliczenia, organ powinien podjąć działania zmierzające do określenia wysokości podatku należnego.

(...) W okolicznościach sprawy złożenie przez Gminę korekty deklaracji VAT-7, w której Gmina ujęła "wybiórczo scentralizowany" podatek naliczony związany z działalnością OSiR-u, powinno zatem skutkować przeprowadzeniem postępowania wyjaśniającego pozwalającego na określenie, jakiej wysokości podatek należny stanowi podstawę do odliczenia deklarowanego przez Gminę podatku naliczonego, a nie tylko stwierdzeniem, że podatek należny na pewno jest nieprawidłowy, bo nie został scentralizowany.

Wyroki powiązane

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 28 listopada 2013 r. w sprawie C-319/12 MDDP
Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław

Uchwała NSA z 26 października 2015 r. (I FPS 4/15)

Uchwała NSA z 24 czerwca 2013 r. (I FPS 1/13)

Postanowienie NSA z 16 listopada 2017 r. (I FSK 1237/17)

Przepisy

Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1454 ze zm.)

Art. 11 ust. 1 pkt 2

Jednostka samorządu terytorialnego od dnia podjęcia wspólnego rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi może dokonać, z zastrzeżeniem art. 10, korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem podjęcia przez nią rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi na zasadach przewidzianych w ustawie o podatku od towarów i usług, ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), zwanej dalej "Ordynacją podatkową", oraz ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947, z późn. zm.), zwanych dalej "korektami deklaracji podatkowych", w odniesieniu do rozliczeń (...) łącznie wszystkich jednostek organizacyjnych i jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli korekty deklaracji podatkowych są związane z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości (...)

Art. 22 ust. 1.

Postępowania podatkowe, kontrole celno-skarbowe, kontrole podatkowe oraz czynności sprawdzające w zakresie podatku:

- 1) wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy,
- 2) wszczęte od dnia wejścia w życie ustawy

- w odniesieniu do jednostki samorządu terytorialnego lub jej jednostek organizacyjnych obejmują tylko rozliczenie podatku odpowiednio tej jednostki samorządu terytorialnego lub jej jednostki organizacyjnej.

Art. 22 ust. 3

W toku postępowania podatkowego, kontroli celno-skarbowej, kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających w zakresie podatku, o których mowa w ust. 1, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana, na wezwanie organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego wezwania, do złożenia informacji, czy dokona korekt deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 11 ust. 1 pkt 2, i w jakim terminie zostaną złożone te korekty deklaracji podatkowych. Przepisy rozdziału 3 stosuje się odpowiednio.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.)

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 (...).

Art. 23

W przypadku złożenia przez jednostkę samorządu terytorialnego przed dniem wejścia w życie ustawy korekt deklaracji podatkowych w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości za niektóre okresy rozliczeniowe, w których jednostki organizacyjne rozliczały odrębnie podatek, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana, na wezwanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego wezwania, do złożenia informacji, w jakim terminie zobowiązuje się złożyć wszystkie korekty deklaracji podatkowych, licząc od najwcześniejszego okresu rozliczeniowego, za jaki została złożona korekta deklaracji podatkowej.

Główne problemy

1. Czy wyrok stanowi próbę kompromisowego rozwiązania podobnych spraw?
2. Czy przepisy ustawy centralizacyjnej pozostają zgodne z Dyrektywą VAT?
3. Jak dokonać wstecznej centralizacji po przedawnieniu zobowiązania podatkowego?
4. Co w przypadku korekt deklaracji złożonych przed wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie Gminy Wrocław?

- **0% stawka VAT wielką niewiadomą - dr Roman Namysłowski (CRIDO)**

Postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2018 r.; I FSK 126/18 – pytania prejudycjalne do TSUE

1) Czy w świetle art. 146 ust. 1 lit. a i b oraz art. 131 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm., zwanej dalej "dyrektywą 2006/112/WE") oraz zasad: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności prawidłowa praktyka krajowa powinna polegać na stosowaniu zwolnienia z prawem do odliczenia (w Polsce stawka 0 %) w każdym wypadku, jeżeli są spełnione łącznie dwa warunki: a) wywóz towaru nastąpił na rzecz nieustalonego odbiorcy spoza Unii Europejskiej, oraz b) istnieją jednoznaczne dowody, że towar opuścił terytorium Unii Europejskiej i okoliczność ta nie jest kwestionowana?

2) Czy przepisy art. 146 ust. 1 lit. a i b oraz art. 131 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności sprzeciwiają się praktyce krajowej polegającej na przyjęciu, że nie dochodzi do dostawy towaru, który został w sposób niekwestionowany wywieziony poza terytorium Unii Europejskiej, a po dokonaniu wywozu władze podatkowe w ramach prowadzonego postępowania stwierdziły, że rzeczywistym nabywcą towarów nie był podmiot, na rzecz którego podatnik wystawił fakturę dokumentującą dostawę, lecz inny nieustalony przez organy podmiot, w konsekwencji czego odmawiają stosowania do takiej czynności zwolnienia z prawem do odliczenia (w Polsce stawka 0 %)?

3) Czy w świetle art. 146 ust. 1 lit. a i b oraz art. 131 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasad: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności prawidłowa praktyka krajowa powinna polegać na stosowaniu do dostawy towaru stawki krajowej, jeśli istnieją jednoznaczne dowody, że towar opuścił terytorium Unii Europejskiej, ale organy z uwagi na brak ustalonego odbiorcy stwierdzają, że dostawa towarów nie została dokonana, czy też należałoby uznać, że w takim przypadku nie doszło w ogóle do czynności opodatkowanej VAT, a w konsekwencji podatnikowi nie przysługuje zgodnie z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia wywiezionego towaru?

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W związku z powyższym WSA stwierdził, że skoro organy podatkowe ustaliły, że w 2007 r. Skarżąca wystawiła na rzecz podmiotów ukraińskich faktury, które kwalifikowała jako eksport towarów, rozliczając je w deklaracjach VAT za poszczególne okresy rozliczeniowe ze stawką 0%, lecz podmioty widniejące jako odbiorcy towaru wykazanego na zakwestionowanych fakturach VAT nie weszły w posiadanie tych towarów, nie dysponowały nimi jak właściciele, nie prowadziły żadnej działalności gospodarczej, co zostało potwierdzone również przez ukraińskie władze podatkowe i celne – nie miały miejsca dostawy eksportowe. Sąd stwierdził bowiem, że w sytuacji, gdy dokonano wywozu towarów z kraju poza obszar UE do nieustalonego odbiorcy, nie ma miejsca dostawa towarów w ujęciu art. 7 ust. 1 pkt 1-4 u.p.t.u., a zatem nie można uznać tej transakcji za zrealizowany eksport towarów w rozumieniu art. 2 pkt 8 ww. ustawy.

Ponadto WSA stwierdził, że w przedmiotowej sprawie trudno jest Skarżącej przypisać cechę sumiennego przedsiębiorcy. Spółka wystawiała faktury VAT w oparciu o dane przedstawiane przez podmioty, które posiadały nieważne pełnomocnictwa lub nie posiadały prawdziwych adresów prowadzenia działalności gospodarczej i ważnych dokumentów uprawniających do rozliczeń podatku VAT. Okoliczności dokonywania spornych transakcji, takie jak: płatności gotówką lub poprzez konta bankowe innych podmiotów, nieścisłości w numeracji faktur, dokonywanie płatności w kwotach nieprzekraczających limitów nadzoru ze strony organów podatkowych, brak w istocie wiedzy na temat osób dokonujących transportu, czy osób nabywców, nie pozwalają - zdaniem WSA - stwierdzić, że Strona dołożyła należytej staranności dokonując spornych transakcji.

Postanowienie NSA:

W dyrektywie 2006/112/WE przyjęty został model opodatkowania transakcji międzynarodowych oparty na opodatkowaniu towarów w miejscu ich przeznaczenia (konsumpcji). W takim przypadku w kraju, z którego wywożony jest towar, stosowane jest zwolnienie z podatku (lub stawka 0%), natomiast opodatkowanie następuje w kraju, do którego przewożony jest taki towar. Przyjęcie takich zasad powoduje, iż towar opodatkowany jest efektywnie w kraju, w którym dochodzi do jego konsumpcji.

Dyrektywa 2006/112/WE nie reguluje w sposób szczególny warunków przyznania zwolnienia eksportu towarów, przewidując jedynie obowiązek zwolnienia takiej transakcji ze wspólnego systemu podatku VAT oraz definiując dwa rodzaje eksportu towarów podlegające zwolnieniu, tj. eksport bezpośredni (art. 146 ust. 1 pkt a)) oraz eksport pośredni (art. 146 ust. 1 pkt b)). Zwolnienie to ma charakter obligatoryjny. Wykonanie tego obowiązku pozostawione jest jednak szerokiej autonomii proceduralnej państw członkowskich, które mogą uzależnić zastosowanie takiego zwolnienia od określonych

warunków, przewidzianych w prawie krajowym. Jednak wprowadzone ograniczenia muszą realizować cele określone w art. 131 dyrektywy, czyli zapewniać prawidłowe i proste stosowanie tego zwolnienia oraz zapobiegać wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

Zachodzi jednak kluczowa wątpliwość, czy rzeczywiście dla stwierdzenia, że doszło do dostawy towarów poza terytorium UE, w sytuacji gdy nie jest kwestionowany sam wywóz towarów (jest on potwierdzony przez organy celne), koniecznym elementem do stwierdzenia tej dostawy jest zgodność podmiotu wskazanego na fakturze dostawcy i w dokumentach celnych jako nabywcy towaru z faktycznym jego odbiorcą, który nie został ustalony. Czy rzeczywiście w takiej sytuacji, gdy nie jest kwestionowany fakt, że towar został wywieziony poza obszar UE i odebrany przez nieustalony podmiot na terytorium państwa trzeciego, nie następuje przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE?

W tym kontekście powstaje pytanie, na ile fakt ewentualnego oszustwa, jakie ma miejsce na terytorium państwa trzeciego w zakresie odbioru wywiezionego z UE towaru przez inny niż wykazany w dokumentach celnych wywozu podmiot, ma wpływ na możliwość stosowania zwolnienia z prawem do odliczenia (w Polsce stawka 0 %) z tytułu dostawy tego towaru?

(...) na potrzebę ochrony rynku wewnętrznego Unii, są jasne i jednoznaczne na tle transakcji wewnątrzwspólnotowych, lecz zachodzi pytanie o ich odniesienie do dostaw poza terytorium UE, gdy dostawca ma możliwość skorzystania z uprawnienia wynikającego z systemu VAT polegającego na zwolnieniu od VAT (w Polsce stawka 0 %) z prawem do odliczenia podatku, a oszustwo podatkowe odnośnie dostarczonego towaru (odebranie towaru przez nieustalony podmiot) popełnione jest już na terytorium państwa trzeciego, jako państwa przeznaczenia i konsumpcji, a więc gdy – jak stwierdzono w wyroku TSUE z dnia 19 grudnia 2013 r. w sprawie C-563/12 [...] – nie zachodzi już zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków na terytorium Unii?

W takiej sytuacji zachodzi bowiem pytanie, czy w świetle art. 146 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 131 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasad: opodatkowania konsumpcji, neutralności oraz proporcjonalności, taka praktyka krajowa jest prawidłowa, skoro z jednej strony kwestionuje się występowanie czynności dostawy poza terytorium Unii Europejskiej - z uwagi na brak ustalonego odbiorcy w państwie trzecim, a w konsekwencji tego stosuje się opodatkowanie tej czynności jako dostawy krajowej?

Abstrahując oczywiście w tym miejscu od spornej kwestii, czy rzeczywiście brak ustalonego odbiorcy towarów w państwie trzecim, w sytuacji niespornego wywozu tego towaru do tego państwa, skutkuje podstawą do stwierdzenia braku dostawy towarów, podnieść należy, że takie stwierdzenie przez organ podatkowy (że nie jest to dostawa towarów), powinno w zasadzie skutkować przyjęciem, że taki wywóz towarów stanowi czynność niepodlegającą VAT.

W takim zaś przypadku wydaje się, że byłoby bardziej zasadnym przyjęcie, że jeżeli towary te nie zostały wykorzystane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika (lub korzystających ze zwolnienia z prawem do odliczenia - art. 169 dyrektywy 2006/112/WE) - w świetle art. 168 (także art. 169) dyrektywy 2006/112/WE - nie jest on uprawniony do odliczenia kwot podatku, które był zobowiązany zapłacić z tytułu ich nabycia, aniżeli stosowana w takiej sytuacji praktyka krajowych organów podatkowych sprowadzająca się do opodatkowania takiego wywozu towarów poza obszar Unii Europejskiej jak dostawy krajowej.

Skoro bowiem, jak już stwierdzono, czynności powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech, nie można danej czynności raz traktować jako niestanowiącej dostawy towarów (w wyniku wywozu ich poza terytorium Unii Europejskiej), po czym opodatkowywać ją jako taką dostawę (krajową).

Wyroki powiązane

Wyrok TSUE z 19 grudnia 2013 r., C-563/12

Przepisy

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1)

art. 14

"Dostawa towarów" oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

art. 131

Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2-9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

art. 146 ust. 1 lit. a) i b)

Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;
- b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych.

Główne problemy

1. Czy do dostawy towarów konieczna jest druga strona transakcji?
2. Warunki stosowania 0% stawki VAT.
3. Brak dostawy a brak prawa do odliczenia.
4. Co nas obchodzi oszustwa poza UE?

- stopień precyzyjności faktury (postanowienie TS UE z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie C-491/18 Mennica Wrocławska p. Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu oraz wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., I FSK 1002/17) – Krzysztof Musiał (Musiał i Partnerzy)

Postanowienie TSUE z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie C-491/18 Mennica Wrocławska

1. **Organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w szczególności w art. 226 pkt 6 dyrektywy VAT, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że są spełnione przesłanki materialne dotyczące tego prawa.**
2. **O ile to na podatniku wnioskującym o odliczenie VAT spoczywa ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia oraz przedstawienia koniecznych dowodów umożliwiających organom podatkowym dokonanie oceny, czy należy przyznać odnośne odliczenie, o tyle organy te nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury, ale muszą również uwzględnić dodatkowe informacje przedstawione przez tego podatnika.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

14. Decyzją z dnia 27 lipca 2015 r., określającą zobowiązania Mennicy Wrocławskiej z tytułu VAT za luty i marzec 2013 r. Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu (Polska) uznał, że nie miała ona prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego w związku z określonymi transakcjami dokonanymi ze spółką Mennica Wrocławska – Dystrybucja sp. z o.o. z uwagi na to, że towary będące ich przedmiotem nie zostały prawidłowo oznaczone na fakturach sporządzonych w związku z tymi transakcjami.

15. Na fakturach z pierwszej grupy odnośne towary zostały błędnie oznaczone nazwą „złom złota”, podczas gdy powinny być określone jako „granulat złota”, przy czym „złom złota” jest opodatkowany według mechanizmu odwróconego obciążenia, a „granulat złota” jest opodatkowany według zwykłych zasad opodatkowania VAT. Na fakturach z drugiej grupy odnośne towary również zostały oznaczone jako „złom złota”, podczas gdy były nimi w części „granulat złota”, a w części „złom złota”.

16. Zdaniem Naczelnika Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu z uwagi na ten błąd faktury będące przedmiotem postępowania głównego nie dokumentują rzeczywistego przebiegu transakcji i nie mogą stanowić podstawy dokonania odliczenia VAT. Ponadto Mennica Wrocławska nie podjęła żadnych kroków celem uzyskania faktur korygujących od swojego kontrahenta.

(...)

19. Wyrokiem z dnia 19 grudnia 2017 r. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska), do którego została wniesiona skarga kasacyjna, uchylił wyrok sądu odsyłającego (...). W swym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił w szczególności, że faktury mają istotne znaczenie i nie jest obowiązkiem organu podatkowego ustalenie rzeczywistego przedmiotu odnośnej transakcji, bez względu na to, co zostanie wpisane do tych faktur, gdyż jest to obowiązkiem podatników. Tymczasem w niniejszej sprawie żadna nota korygująca do faktur będących przedmiotem postępowania głównego nie została wystawiona.

(...)

22. Sąd odsyłający podkreśla następnie, że jakkolwiek Mennica Wrocławska nie sporządziła noty korygującej do tychże faktur, to przed podjęciem przez te organy w odniesieniu do niej decyzji, przekazała ona tym organom stosowne dokumenty i wyjaśnienia niezbędne do ustalenia rzeczywistego przedmiotu odnośnych transakcji, a organy te potwierdziły taki ich przedmiot i fakt, że zostały one rzeczywiście dokonane.

23. Ponadto mimo błędnego oznaczenia towarów na fakturach będących przedmiotem postępowania głównego VAT został prawidłowo pobrany od wystawcy tych faktur zgodnie ze zwykłym systemem opodatkowania VAT, jaki obowiązuje w stosunku do granulatu złota.

24. Sąd odsyłający zauważa wreszcie, że nie stwierdzono dokonania oszustwa podatkowego czy próby zatajenia informacji ze strony Mennicy Wrocławskiej.

(...)

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, aby przyznane zostało prawo do odliczenia podatku naliczonego, o ile materialne przesłanki (...) są spełnione, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych.

(...)

38. Trybunał wywnioskował stąd, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w szczególności w art. 226 pkt 6

dyrektywy VAT, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że są spełnione przesłanki materialne dotyczące tego prawa.

39. W tym względzie, o ile to na podatniku wnoszącym o odliczenie VAT spoczywa ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia oraz przedstawienia koniecznych dowodów umożliwiających organom podatkowym dokonanie oceny, czy należy przyznać odnośne odliczenie, o tyle organy te nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury, ale muszą również uwzględnić dodatkowe informacje przedstawione przez tego podatnika.

(...)

44. W takich okolicznościach błąd występujący na fakturach będących przedmiotem postępowania głównego dotyczący szczegółowego oznaczenia odnośnych towarów, w świetle orzecznictwa cytowanego w pkt 35–39 niniejszego postanowienia, nie może pozbawić Mennicy Wrocławskiej przysługującego jej prawa do odliczenia.

45. (...) nie może być ona pozbawiona tego prawa również z uwagi na fakt, że w niniejszym przypadku Mennica Wrocławska nie wystawiła noty korygującej do faktur (...) ani że nie zażądała faktur korygujących od swojego kontrahenta, gdyż przedstawiła ona organom podatkowym wyjaśnienia i dokumenty niezbędne w celu określenia rzeczywistego przedmiotu transakcji będących przedmiotem postępowania głównego.

(...)

47. (...) art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) oraz art. 226 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby krajowe organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego wyłącznie z tego powodu, że wystawione faktury zawierają błąd dotyczący oznaczenia towarów będących przedmiotem odnośnych transakcji, także w sytuacji gdy podatnik przed wydaniem przez organy podatkowe dotyczącej go decyzji przedstawił im dokumenty oraz wyjaśnienia niezbędne do ustalenia prawdziwego przedmiotu tych transakcji i potwierdzające, że zostały one rzeczywiście dokonane.

Wyroki powiązane

podobne stanowisko:

wyrok TSUE z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), pkt 37, 38

wyrok TSUE z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, pkt 37

odmienne stanowisko:

wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., I FSK 1002/17

Przepisy

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Artykuł 178

W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6

Artykuł 226

Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

(...)

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Art. 86. [Odliczenie podatku]

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

(...)

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi:

1) suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu

a) nabycia towarów i usług

Art. 88. [Wyłączenia od odliczenia lub zwrotu podatku]

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:

a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane - w części dotyczącej tych czynności,

b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług

§ 5.

1. Faktura powinna zawierać:

7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;

Główne problemy

1. Przedmiotowe przesłanki prawa do odliczenia faktury.
2. Rola wyjaśnień podatnika a poprawność faktury.
3. Prawo do odliczenia z faktury zawierającej błędny opis towaru.
4. Stanowisko polskich sądów administracyjnych na przykładzie wyroku NSA.

- **pozbawienie podatnika uczestniczącego w oszustwie podatkowym prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji w której wywiązuje się on z ciężących na nim obowiązków zapłaty VAT – dr Ewa Prejs, UMK**

Wyrok ETPCz z 14 czerwca 2018 r. w sprawie Euromak Metal Doo przeciwko Republice Macedonii, sygn. akt 68039/14

Pozbawienie podatnika prawa do odliczenia VAT, w przypadku, gdy kontrahenci podatnika są oszustami, a podatnik wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych, stanowi naruszenie prawa własności z art. 1 Protokołu nr 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„42. Trybunał stwierdza, że niniejszą sprawę należy zbadać na podstawie artykułu 1 ustęp 2 Protokołu nr 1 do Konwencji, ponieważ ingerencja ta miała wyraźnie na celu "zabezpieczenie płatności podatków". Trybunał powtarza, że chociaż państwo ma szeroki margines uznania w dziedzinie podatków, to jednak ingerencja musi zachowywać "sprawiedliwą równowagę" między wymogami ogólnego interesu wspólnoty a wymogami ochrony podstawowych praw jednostki. (patrz *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH przeciwko Holandii*, 23 lutego 1995 r., §§ 59-60, Seria A nr 306 - B i *Chodorkowski i Lebediew v. Rosja*, nr. 11082/06 i 13772/05, § 870, 25 lipca 2013 r.). (...)

43. Trybunał zauważa na wstępie, że nie ma wątpliwości, że prawo skarżącej spółki do żądania odliczenia naliczonego VAT stanowiło co najmniej "uzasadnione oczekiwanie" na uzyskanie rzeczywistego korzystania z prawa własności będącego "posiadaniem" w rozumieniu art. 1 pierwsze zdanie (patrz "*Bulves*" AD, cytowany powyżej, § 57). Zauważa również, że ocena podatkowa w odniesieniu do skarżącej spółki (zob. pkt 9 powyżej) stanowiła ingerencję w jej mienie (zob. *Chodorkowski i Lebediew przeciwko Rosji*, cytowany powyżej, § 873).

44. W niniejszej sprawie Trybunał zauważa, że skarżąca spółka zadeklarowała podatek VAT ujęty we wszystkich wystawionych przez nią fakturach (zob. pkt 6 powyżej). (...) Ustalenia faktyczne poczynione w odniesieniu do dostawców skarżącej spółki (a mianowicie, że nie złożyli deklaracji ani nie zapłacili podatku państwu) opierały się na wcześniejszych kontrolach podatkowych przeprowadzonych w odniesieniu do tych podatników, które nie zostały udostępnione wnioskodawcy (patrz punkt 9 powyżej). Trybunał zauważa w związku z tym, że skarżąca spółka nie posiadała i nie mogła mieć wiedzy o tym, czy jej dostawcy spełnili swoje zobowiązania w zakresie podatku VAT; nie postawiono też jej zarzutu, że uczestniczyła w jakimkolwiek przestępstwie popełnionym przez nie.

45. Trybunał zauważył, że w sprawie "*Bulves*" AD (cytowanej powyżej) stwierdził naruszenie prawa skarżącej spółki do spokojnego korzystania z jej mienia w podobnych okolicznościach. Stwierdził on, co następuje:

„Biorąc pod uwagę terminowe i pełne wywiązanie się przez skarżącego podatnika z jego zobowiązań w zakresie sprawozdawczości w VAT, jego niezdolność do zapewnienia przestrzegania przez dostawcę jego obowiązków w zakresie sprawozdawczości VAT oraz faktu, że nie było oszustwa w odniesieniu do systemu VAT, o którym skarżący miał wiedzę lub środki umożliwiające uzyskanie takiej wiedzy, Trybunał stwierdza, że nie można od niego wymagać ponoszenia konsekwencji niewywiązania się przez jego dostawcę z obowiązków sprawozdawczych w zakresie podatku VAT, poprzez odmowę prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz, w rezultacie, po raz drugi zapłaty VAT wraz z odsetkami. Trybunał uważa, że stanowi to nadmierne indywidualne obciążenie skarżącej spółki, które narusza sprawiedliwą równowagę, którą należy zachować między wymogami ogólnego interesu wspólnoty a wymogami ochrony prawa własności. ”

46. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że te same rozważania znajdują zastosowanie w przedmiotowej sprawie.”

Wyroki powiązane

Wyrok ETPCz z 22 stycznia 2009 r. *Bulves*" AD przeciwko Bułgarii, skarga 3991/03

Wyrok ETPCz z dnia 25 lipca 2013 r. *Chodorkowski i Lebediew v. Rosja*, skarga 11082/06 i 13772/05

Przepisy

Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony w Paryżu 20.3.1952 r.

Artykuł 1 Ochrona własności

Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.

Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.

Główne problemy

1. Dopuszczalność skargi do ETPCz w sprawie podatkowej.
2. Ingerencja państwa w prawo własności a zasada proporcjonalności.
3. Co z dobrą wiarą i należytą starannością?
4. Skutki wyroku dla polskich podatników VAT.

Goście Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK

Paweł Banasik
Deloitte



Doradca podatkowy, szef Zespołu ds. Podatku od Nieruchomości w Deloitte Doradztwo Podatkowe, wykładowca UMK w Toruniu oraz Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Autor licznych publikacji z zakresu podatków i opłat lokalnych. Kilkukrotnie wybierany na najlepszego doradcę podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (Dziennik Gazeta Prawna).

Radosław Baraniewicz
PwC



Doradca podatkowy, starszy menedżer w Dziale Prawno-Podatkowym PwC w zespole ds. postępowań podatkowych i sądownoadministracyjnych, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego jak również Wydziału Dziennikarstwa i Nauk Politycznych Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w różnych aspektach spraw spornych dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób prawnych, zarówno przed organami podatkowymi jak i sądami administracyjnymi. Specjalizuje się w kontrolach podatkowych, kontrolach celno-skarbowych oraz zagadnieniach związanych z ograniczeniem ryzyka odpowiedzialności karnej skarbowej członków zarządu.

Dr Adam Bartosiewicz
EOL



Doradca podatkowy, radca prawny, doktor nauk prawnych, wspólnik w Kancelarii Doradztwa Podatkowego EOL. W swojej praktyce zajmuje się głównie podatkiem od towarów i usług w kontekście prawa polskiego oraz unijnego.

Adam Bącal

NSA



Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu Jagiellońskiego. Sędzia NSA od 1995 r. Przewodniczący Wydziału I Izby Finansowej. Wykładowca na studiach podyplomowych prowadzonych przez Uniwersytet Łódzki i Uniwersytet Warszawski. Członek IATJ (Międzynarodowego Stowarzyszenia Sędziów Podatkowym). Autor publikacji z zakresu podatku od towarów i usług.

Dr Michał Bernat

Dentons



Ukończył Uniwersytet Warszawski, British Centre for English and European Studies oraz Droit français et européen des affaires. Pracę doktorską obronił w Instytucie Nauk Prawnych PAN. Od 2004 r. doradca podatkowy, a od 2011 r. radca prawny. Członek polskiego oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA). Jego wcześniejsze doświadczenie zawodowe obejmuje także staż w Komisji Europejskiej i w Europejskim Trybunale Sprawiedliwości oraz pracę w firmie prawniczej w Brukseli w latach 2003 - 2005. Od ponad 17 lat doradza klientom przy realizacji złożonych inwestycji w zakłady produkcyjne i centra usług w różnych regionach Polski. Uczestniczy przy przygotowaniu i wdrożeniu łańcuchów logistycznych oraz realizacji zamówień publicznych. Doradza także przedsiębiorcom w zakresie podatkowych aspektów pozyskiwania i restrukturyzacji finansowania, jak również regularnie doradza instytucjom z sektora usług finansowych. Od 2012 roku związany z kancelarią Dentons.

Dr hab. Paweł Borszowski

Prof. UWr



Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny Uniwersytetu Wrocławskiego, prodziekan Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Zastępca Kierownika Katedry Prawa Finansowego, Kierownik Podyplomowych Studiów Podatkowych na tym uniwersytecie. Jest członkiem Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Były pozaetatowy członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu. W latach 2013-2016 Dyrektor Instytutu Społeczno-Prawnego PWSZ AS Wałbrzych. Autor wielu publikacji z zakresu ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego w tym współautor Komentarza do Ordynacji podatkowej, (Wrocław 2017), Komentarza do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i leśnym (Warszawa 2016) oraz Komentarza do ustawy o podatku od spadków i darowizn (Warszawa 2018), autor monografii Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym (Warszawa 2017), jak również opracowania Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika - 2017 (Wrocław 2017).

Bogusław Dauter

NSA



Sędzia NSA, autor szeregu publikacji z zakresu postępowania podatkowego i sądowniczo-administracyjnego.

Jarosław Dziewa

Dziewa&Rutyna



Partner w Kancelarii Doradztwa Podatkowego „Dziewa & Rutyna“ Sp.j. w Legnicy; specjalizuje się w zakresie opodatkowania transakcji na rynku nieruchomości, na rynku obrotu wierzytelnościami, transakcji kapitałowych, transakcji związanych ze zmianami właścicielskimi przedsiębiorstw i ich restrukturyzacją, w tym fuzji, połączeń i przejęć, w zakresie planowania podatkowego, a także w postępowaniach podatkowych.

<p>Gerard Dźwigała Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy</p> 	<p>Jest radcą prawnym i doradcą podatkowym, współnikiem w Kancelarii Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy. Posiada ponad 20-letnie doświadczenie w stosowaniu prawa podatkowego. Zajmuje się bieżącym doradztwem w tym obszarze, jak również reprezentacją w kontrolach, postępowaniach podatkowych i sądowoadministracyjnych oraz w sporach cywilnych dotyczących zobowiązań podatkowych i w sprawach karno-skarbowych. Jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.</p>
<p>Marek Gizicki Deloitte</p> 	<p>Adwokat i doradca podatkowy. Partner associate, szef zespołu postępowań spornych (Litigation) w Deloitte. Pełnomocnik m.in. w sprawach z zakresu zobowiązań podatkowych oraz obrońca w sprawach dotyczących przestępstw skarbowych. Występował przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Europejskim Trybunałem Praw Człowieka oraz Trybunałem Konstytucyjnym.</p>
<p>Michał Goj EY</p> 	<p>Doradca podatkowy, partner w Zespole Postępowań Podatkowych i Sądowych w Dziale Doradztwa Podatkowego EY, karierę zawodową rozpoczął w 2004 r. Doradza i reprezentuje klientów w kontrolach podatkowych, postępowaniach przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej, a także przed sądami administracyjnymi. Autor licznych publikacji. Zajął II miejsce wśród najlepszych doradców w kategorii spory przed sądami w IX (2015) i XI (2017) Rankingu Firm i Doradców Podatkowych „Dziennika Gazety Prawnej”.</p>
<p>Beata Karbownik Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów</p> 	<p>Urzędniczka służby cywilnej, absolwentka Krajowej Szkoły Administracji Publicznej. Ukończyła aplikację legislacyjną. Pracę w administracji publicznej rozpoczęła w Urzędzie Konkurencji i Konsumentów, a od 2007 r. związana zawodowo z Ministerstwem Finansów, obecnie na stanowisku zastępcy dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych. Posiada wieloletnią praktykę w interpretacji i legislacji przepisów prawa w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.</p>

<p>Arkadiusz Ladziński GWW TAX</p> 	<p>Doradca podatkowy, wspólnik zarządzający GWW. Absolwent prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zajmuje się podatkami od roku 1995, kiedy po studiach rozpoczął pracę w administracji skarbowej. Specjalizuje się w postępowaniach, w których organy skarbowe kwestionują skutki podatkowe przeprowadzonych optymalizacji, w szczególności w zakresie podatku dochodowego.</p>
<p>Dr Paweł Majka UR</p> 	<p>Doktor nauk prawnych, członek etatowy Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Rzeszowie, adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Rzeszowskiego (Prodziekan Wydziału), adwokat, autor kilkudziesięciu opracowań z zakresu prawa podatkowego i finansowego.</p>
<p>Lesław Mazur Thedy&Partners</p> 	<p>Doradca podatkowy, współzałożyciel i partner w Thedy & Partners specjalizujący się w postępowaniach podatkowych oraz sądowych, absolwent Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie na kierunku ekonomia oraz Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie na kierunku prawo, wielokrotnie wyróżniany w rankingach Dziennika Gazety Prawnej i Rzeczpospolitej za lata 2015-2018 w kategorii z zakresu postępowań podatkowych i sądowych.</p>
<p>Tomasz Michalik MDDP</p> 	<p>Doradztwem podatkowym zajmuje się od 1993 roku. W latach 1995 - 2004 kierował zespołem VAT, ceł i akcyzy w Ernst & Young w Polsce. Wchodził w skład światowego zarządu Grupy VAT w Ernst & Young Global. Jest ekspertem sejmowej Komisji ds. Finansów Publicznych w pracach nad projektem ustawy o VAT i jej kolejnych nowelizacji. Przez Chamber's Global, International Tax Review oraz The European Legal 500 uznawany jest za wiodącego eksperta w zakresie VAT na polskim rynku. W rankingu Doradztwa Podatkowego dziennika „Rzeczpospolitej” osiem razy z rzędu został uznany za najlepszego specjalistę w zakresie VAT. Jest autorem licznych publikacji w fachowych wydawnictwach krajowych i zagranicznych, w tym komentarza do ustawy o VAT, który doczekał się już 11 wydań. W latach 2010 – 2014 był przewodniczącym Krajowej Rady Doradców Podatkowych.</p>

Mirosław Michna
KPMG



Doradca podatkowy, radca prawny. Partner w KPMG Doradztwo Podatkowe. Szef Oddziału KPMG w Krakowie. Od 1997 r. pracuje w KPMG. Poprzednio pracował w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Krakowie. Specjalizuje się w doradztwie podatkowym w krajowych i międzynarodowych transakcjach. Kierował wieloma projektami z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego oraz fuzji i przejęć (w tym projektami typu due diligence). Występował jako pełnomocnik w licznych postępowaniach podatkowych, kontrolnych oraz sądowych przed Wojewódzkimi Sądami Administracyjnymi oraz Naczelnym Sądem Administracyjnym w Warszawie. Od 2011 do 2018 r. był członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego.

Krzysztof Musiał
Musiał i Partnerzy



Doradca podatkowy. Zawód wykonuje od 1991 r. Jako pierwszy w Polsce złożył egzamin zawodowy. Senior Partner w Musiał i Partnerzy – Doradcy Podatkowi we Wrocławiu. Szef zespołu podatkowego w CWW – Cetera, Węgrzyn-Wysocka i Wspólnicy Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów we Wrocławiu. Partner w kancelarii doradców podatkowych Horsh sp. z o.o. we Wrocławiu. Specjalizuje się w prowadzeniu sporów z administracją skarbową i celną przed sądami administracyjnymi oraz doradztwem podatkowym w zakresie fuzji i przejęć, jak również na rynku finansowym. Autor kilkudziesięciu publikacji w zakresie prawa podatkowego.

Roman Namysłowski

Crido



Partner w Dziale Doradztwa Podatkowego w Crido Taxand, doktor nauk ekonomicznych. Od 2014 r. kieruje Zespołem Podatków Pośrednich. W ramach prowadzonej praktyki koordynował przeglądy podatkowe oraz przygotowywał raporty i opinie dotyczące różnorodnych aspektów prawno-podatkowych. Od dwudziestu lat specjalizuje się w doradztwie z zakresu podatku VAT i akcyzy na rzecz polskich i zagranicznych podmiotów. Przygotowywał również propozycje zmian do przepisów prawa podatkowego dla władz wykonawczych i ustawodawczych. Uznany ekspert w zakresie podatku VAT i laureat branżowych rankingów. W 2015 roku otrzymał tytuł najlepszego doradcy podatkowego w zakresie VAT w Rankingach Firm Doradztwa Podatkowego dzienników „Rzeczpospolita” oraz „Dziennika Gazety Prawnej”. Autor licznych wywiadów i publikacji prasowych dotyczących podatku VAT, a także wielu ekspertyz dla Parlamentu, Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Gospodarki. Wielokrotnie pełnił funkcję eksperta sejmowej Komisji ds. Finansów Publicznych oraz senackiej Komisji Budżetu i Finansów Publicznych w pracach nad projektami nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług. W latach 2014 -16 był członkiem Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów.

Michał Potyrała

PwC



Radca prawny, doradca podatkowy, menedżer w Dziale Prawno-Podatkowym PwC w zespole ds. postępowań podatkowych i sądownoadministracyjnych, absolwent prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Szkoły Prawa Brytyjskiego i Europejskiego organizowanej przez British Law Centre, Szkoły Prawa Niemieckiego działającej przy UAM w Poznaniu, studiował także prawo w ramach programu Erasmus na Uniwersytecie Bayreuth w Niemczech.

Dr Jowita Pustuł

UJ



Adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego UJ, doradca podatkowy i radca prawny. Świadczeniem usług doradztwa podatkowego zajmuje się od kilkunastu lat. Obecnie prowadzi działalność doradczą w ramach firmy J.Pustuł, i Współpracownicy Doradztwo podatkowo-prawne, wcześniej pracowała w dziale podatkowym jednej z firm Wielkiej Czwórki. Specjalizuje się w doradztwie przy restrukturyzacji podmiotów gospodarczych. Zajmuje się również świadczeniem usług bieżącego doradztwa podatkowego w zakresie wszystkich podatków. Posiada bogate doświadczenie w zakresie postępowań podatkowych oraz postępowań sądowo-administracyjnych. Jest autorem licznych artykułów poświęconych zagadnieniom podatkowym, glos do wyroków sądów administracyjnych i współautorem książek o tematyce podatkowej.

Jan Rudowski

Prezes Izby Finansowej NSA, Wiceprezes NSA



Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. W latach 1984-1998 zatrudniony w Izbie Skarbowej w Bydgoszczy na stanowiskach związanych z orzecznictwem w sprawach zobowiązań podatkowych, a od 10 maja 1991 r. dyrektor Izby. W okresie od 1998 do 2001 podsekretarz i sekretarz stanu w Ministerstwie Finansów. W latach 1999-2000 prezydent Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). W maju 2002 r. powołany na stanowisko sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Od lutego 2016 r. Prezes Izby Finansowej NSA, od 6 czerwca 2016 r. wiceprezes Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Izabela Rymanowska

EY



Doradca podatkowy, Starszy Menedżer w Zespole Postępowań Podatkowych i Sądowych w Dziale Doradztwa Podatkowego EY. Kariere zawodową rozpoczęła w 2006 r. i od tego czasu pracuje w biurze EY we Wrocławiu. Ma bogate doświadczenie w zakresie wpierania klientów w sporach z władzami skarbowymi – reprezentuje klientów w toku kontroli podatkowych, postępowań podatkowych oraz postępowań przed sądami administracyjnymi. Zajmuje się także bieżącym doradztwem podatkowym na rzecz polskich i zagranicznych przedsiębiorstw. Tytuł doradcy podatkowego uzyskała w 2009 r. (nr wpisu 11292). Autorka wielu publikacji w prasie i czasopiśmie specjalistycznych.

Alicja Sarna
MDDP



Doradca podatkowy, partner, Szef Zespołu Postępowań Podatkowych w MDDP. Specjalizuje się w prowadzeniu sporów podatkowych (również przed sądami administracyjnymi), a także ogólnych zagadnieniach prawa podatkowego oraz postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Reprezentuje podatników w sprawach dotyczących wszystkich podatków. Świadczyła usługi na rzecz klientów z branży motoryzacyjnej, leasingowej, hotelarskiej, żywnościowej i FMCG. Prowadzi projekty dotyczące przeglądu ryzyka podatkowych. Jest autorem licznych publikacji dotyczących z zakresu ogólnego prawa podatkowego i postępowań podatkowych, współautorem Meritum - Podatki. Jest cenionym wykładowcą, w tym m.in. na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika (studia II stopnia z doradztwa podatkowego) i Akademii Leona Koźmińskiego (studia podyplomowe).

Tomasz Siennicki
KNDP Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.



Członek zarządu i wspólnik w KNDP Doradztwo Podatkowe sp. z o.o. Wykładowca na Uczelni Łazarskiego. Prawem podatkowym zajmuje się od ponad 19 lat, głównie w obszarze VAT. Doradza klientom z większości branż, w tym w szczególności paliwowej, energetycznej, budowlanej, nieruchomościowej, finansowej, obejmując kompleksowo interesujące ich zagadnienia najczęściej w aspekcie kilku podatków. Aktywnie uczestniczy w projektach restrukturyzacyjnych, transakcjach M&A, w tym w szczególności obejmujących nieruchomości, jak też zarządza takimi projektami. Reprezentuje klientów w sporach z organami skarbowymi.

Agnieszka Tałasiewicz
EY



Jest partnerem zarządzającym kancelaria prawną EY Law (Ernst & Young Law Tałasiewicz i Wspólnicy). Kieruje również pracami Zespołu Postępowań Podatkowych i Sądowych w Dziale Doradztwa Podatkowego EY oraz koordynuje działalność Tax Controversy w regionie CSE. Kariere zawodową rozpoczęła w 1995 roku. Jej bogate doświadczenie zawodowe sprawia, że kompleksowo udziela wsparcia w trakcie sporów z władzami podatkowymi, np. w reprezentowaniu podatników w czasie kontroli podatkowych, budowaniu strategii na wypadek kontroli, reprezentowaniu klientów przed sądami administracyjnymi. Zrealizowała również wiele projektów dla inwestorów strefowych – na każdym etapie inwestycji i wykorzystania pomocy publicznej. Kierowana przez nią kancelaria prawną udziela wsparcia dla projektów realizowanych przez wszystkie działy doradztwa EY – doradztwa podatkowego, transakcyjnego i biznesowego. Jest absolwentką prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim (1995 r.) oraz licencjonowanym doradcą podatkowym od 1998 r. W 2009 r. ukończyła studia na IESE Business School w Barcelonie w ramach Advanced Management Program. Jest autorką wielu publikacji w prasie i magazynach branżowych, a także książki o specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce. Jest współredaktorką publikacji „Ordynacja podatkowa 2013 z komentarzem”. Kilkakrotnie była uznawana za najlepszego doradcę podatkowego w kategorii spory przed sądami w rankingu Dziennika Gazety Prawnej.

Dr Krzysztof Winiarski
NSA



Sędzia Izby Finansowej NSA. Od 1 stycznia 2004 r. do 28 lutego 2012 r. był sędzią WSA w Gliwicach, aktualnie sędzią NSA orzekający w Izbie Finansowej. Wcześniej w latach 1980 - 1992 pracownik Katedry Publicznego Prawa Gospodarczego [pierwotna nazwa katedry - Zarządzania Gospodarką Narodową] WPiA Uniwersytetu Śląskiego. W latach 1988-2003 prowadził kancelarię radcy prawnego. Był także pozaetatowym członkiem SKO w Częstochowie. Autor licznych publikacji z zakresu m. in. prawa podatkowego.

Dr Joanna Zawiejska-Rataj

Deloitte



Jest doradcą podatkowym, radcą prawnym oraz doktorem prawa, w Deloitte Doradztwo Podatkowe od 2005 r. Jest Starszym Menedżerem w dziale Doradztwa Podatkowego w poznańskim biurze Deloitte, gdzie zajmuje się m.in. projektami z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych, jak również postępowaniami podatkowymi. Jest odpowiedzialna za rozwój zespołu litigation w biurach regionalnych Deloitte. Ukończyła prawo na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu, a następnie studia doktoranckie na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Maciej Żukowski

Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych



Doradca podatkowy z ponad 20 letnim doświadczeniem. Pracował zarówno w firmach świadczących profesjonalne doradztwo podatkowe (KPMG, Allen & Overy), jak i w dużych międzynarodowych organizacjach biznesowych (France Telecom, Bank Millennium). Od lutego 2017 roku dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w MF.

Katedra Prawa Finansów Publicznych UMK**Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.**

Wieloletni (do 2018 r.) Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK, obecnie zatrudniony na Wydziale Prawa i Administracji UJ oraz Przewodniczący Komitetu Ekspertów Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK. Ma stałe kontakty naukowe z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego oraz z Międzynarodowym Biurem Dokumentacji Podatkowej (IBFD) w Amsterdamie. Jest członkiem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association) oraz Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European Association of Tax Law Professors), a także Towarzystwa Naukowego w Toruniu. Jest członkiem Rady Programowej Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Rady Fundacji tegoż Centrum, a także członkiem Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów.

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Profesor nauk prawnych, specjalizujący się w polskim i europejskim prawie podatkowym, autor ponad 200 prac naukowych z tej dziedziny. Wielokrotnie odbywał wyjazdy naukowe do zagranicznych instytucji naukowych. Na zlecenie instytucji państwowych i samorządowych bierze udział w opiniowaniu aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego. Jest również czynnym radcą prawnym, partnerem w Kancelarii Radców Prawnych KutnikKalinowski i Partnerzy, specjalizującym się w sprawach podatkowych, w sprawach pomocy publicznej dla przedsiębiorców oraz w sprawach związanych z szeroko rozumianym obrotem gospodarczym.

Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

Doradca podatkowy. Od 2008 r. jest współpracownikiem IBFD w Amsterdamie jako polski korespondent International VAT Monitor. W latach 2011-2012 jako senior visiting tax researcher prowadził badania naukowe w Institute for Austrian and International Tax Law we Wiedniu. W 2012 r. został powołany na członka Grupy Ekspertów Komisji Europejskiej ds. VAT (the VAT Expert Group). Kierownik Ośrodka Studiów Fiskalnych. Zastępca redaktora naczelnego Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego.

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK



Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK w Toruniu. Współpracuje (będąc okresowo zatrudniony) z Uniwersytetem Masaryka w Brnie. Radca prawny, specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego, celnego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Autor ponad 300 publikacji z zakresu tej problematyki. Członek Stowarzyszenia - Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, kolegium redakcyjnego Przeglądu Podatkowego, oraz redaktor naczelny Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego. Jest pełnomocnikiem Dziekana do spraw kierunku Doradztwo podatkowe.

Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK



Pracownik Katedry Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Autorka wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego. W latach 2014 - 2017 była zastępcą przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Od 2002 r. do końca 2016 r. redaktor naczelna Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego. Od 2008 r. redaktor naczelna Toruńskiego Rocznika Podatkowego. Należy do Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP) oraz Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA).

Dr Ewa Prejs



Adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Specjalizuje się w europejskim oraz międzynarodowym prawie podatkowym, w szczególności problematyce harmonizacji zasad opodatkowania dochodu spółek w UE oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. W pracy naukowej szczególną uwagę poświęca również konstytucyjnym aspektom nakładania danin publicznych. Łączy wiedzę teoretyczną z praktycznym jej wykorzystaniem, od 2005 r. jest radcą prawnym.



UNIWERSYTET
MIKOŁAJA KOPERNIKA
W TORUNIU

**Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu
Katedra Prawa Finansów Publicznych
Zakład Prawa Budżetowego i Finansów Samorządu Terytorialnego
Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych
Ośrodek Studiów Fiskalnych**

zapraszają na konferencję pt.

**SKŁADKI, PODATKI I INNE OBCIĄŻENIA ŚWIADCZEŃ PRACOWNICZYCH –
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA**

3 czerwca 2019 r., Toruń, Wydział Prawa i Administracji UMK, ul. Bojarskiego 3

Od kilku lat organizujemy konferencje podatkowe m. in. opierające się na analizie orzeczeń sądów i trybunałów w sprawach podatkowych. Udział licznych praktyków wskazuje, że jest to dobra forma dyskusji o problemach prawnych.

Uznaliśmy, że warto w analogiczny sposób podyskutować o problematyce różnorodnych ciężarów publicznych związanych ze świadczeniami pracowniczymi. Zajmiemy się więc problematyką różnych składek, tym przede wszystkim na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, a także podatków związanych ze świadczeniem pracy.

Formuła konferencji polega na prezentacji i analizie najważniejszych oraz najbardziej reprezentatywnych orzeczeń sądów oraz indywidualnych interpretacji wydawanych w oparciu o przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców oraz przepisy podatkowe.

W konferencji udział weźmie zróżnicowane grono referentów (m.in. sędziowie, pracownicy ZUS, radcy prawni, doradcy podatkowi, pracownicy naukowci), którzy zapewnią wielopłaszczyznową analizę orzecznictwa i interpretacji.

Szczegółowe informacje o konferencji będą dostępne pod adresem:

<https://www.law.umk.pl/nauka/ekspertyzy/konferencje-i-seminaria-naukowe/>

oraz

<https://www.law.umk.pl/osf/>

Kierownicy naukowci:

dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK



Ośrodek Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika zaprasza na kolejną edycję konferencji

VAT AKTUALNE PROBLEMY 2019

Miejsce: Toruń

Data: 27-28 września 2019 r. (piątek-sobota)

Prosimy o wpisanie tych dni do Państwa kalendarzy.

Ośrodek Studiów Fiskalnych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika
Wydział Prawa i Administracji
ul. Wł. Bojarskiego 3
87-100 Toruń
<https://www.law.umk.pl/osf/>
osf@umk.pl

**ZGŁOSZENIE NA KONFERENCJĘ
VAT – AKTUALNE PROBLEMY (2019)
27-28 WRZEŚNIA 2019 r.
TORUŃ**

Prosimy wypełnić odrębną kartę zgłoszenia dla każdego z uczestników

Imię..... Nazwisko.....

Firma.....

NIP/PESEL do rachunku

Chcę otrzymać zaświadczenie o udziale: tak/nie

Zgadzam się na wystawienie i doręczenie faktury elektronicznej: tak/nie

Kontaktowy adres emailowy:

Zgłoszenia wraz z dowodem wpłaty opłaty konferencyjnej proszę kierować:

pocztą elektroniczną na adres: lucyna.jakubowska@umk.pl (w tytule proszę wpisać: (VAT 2019 wraz z imieniem i nazwiskiem uczestnika) lub

faksem na numer: 56 611 40 14 (z dopiskiem: Pani Lucyna Jakubowska/OSF).

Więcej informacji: <https://www.law.umk.pl/osf/>

Opłata konferencyjna:

		Wczesna rejestracja
Standardowa	900	750
Adresaci newslettera OSF, prenumeratorzy Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego	800	650
Uczestnicy stacjonarnych studiów doktoranckich	700	600

Zniżka za wczesną rejestrację przysługuje w wypadku rejestracji i zapłaty do 30 kwietnia 2019 r.

Opłata konferencyjna obejmuje: udział w konferencji, materiały konferencyjne, posiłki w trakcie przerw, uroczystą kolację

Wpłaty proszę kierować na rachunek:

Fundacja Przyjaciół Toruńskiego Wydziału Prawa i Administracji

ul. Wł. Bojarskiego 3

87-100 Toruń

Bank Spółdzielczy w Toruniu: 98 9511 0000 0000 0012 2000 0020

tytuł wpłaty: „VAT 2019” wraz z podaniem imienia i nazwiska uczestnika.



PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

- dwumiesięcznik poświęcony prezentacji oraz analizie orzecznictwa w sprawach podatkowych
- ukazuje się nieprzerwanie od 1991 roku
- Pismo znajduje się na liście czasopism punktowanych Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego

Przewodniczącym Rady Naukowej jest Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, Redaktorem naukowym jest dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK.


Czasopismo adresowane jest do osób zawodowo zajmujących się tematyką podatkową: sędziów, urzędników, doradców podatkowych, prawników, biegłych rewidentów, księgowych a także naukowców i studentów. W piśmie poruszane są najważniejsze i najbardziej aktualne teoretyczne i praktyczne problemy z zakresu stosowania prawa podatkowego.

W każdym numerze POP znajdują się:

- glosy do wyroków orzeczeń sądów w sprawach podatkowych
- artykuły, w których przekrojowo zostały opracowane wyroki z wybranych zagadnień podatkowych poruszanych w orzecznictwie sądów polskich
- komentarze do wybranych orzeczeń podatkowych Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości
- zestaw orzeczeń podatkowych NSA, WSA i ETS
- w ostatnim numerze POP w danym roku jest zamieszczony skorowidz materiałów, wyroki w układzie chronologicznym, opracowania w układzie przedmiotowym oraz wg autorów

Zamówienia prosimy składać na załączonej karcie, telefonicznie lub e-mailem: wydawnictwo@tnoik.torun.pl

KARTA ZAMÓWIENIA

ZAMAWIAM		Jedn. miary	Ilość	Cena	Wartość brutto
 Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” ul. Czerwona Droga 8, 87-100 Toruń tel. 56 62 228 98, 56 62 238 07					
Prenumeratę na 2019 rok, nr 1 - 6 „Przeładu Orzecznictwa Podatkowego” kpl. (6 zeszytów)			300,00 (w tym VAT 8 %)
					Bez kosztów wysyłki
.....					
nazwa firmy lub imię i nazwisko					NIP:.....
ulica , nr domu					
kod , miejscowość					
tel. kontaktowy					
					czytelny podpis osoby zamawiającej

Zapraszamy do zapoznania się z naszą pełną ofertą wydawniczą w sklepie internetowym:

www.tnoik.com.pl www.tnoik.torun.pl

Prenumerata

Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego



prawie gratis!

Oferta uczestnictwa w konferencjach

Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK

dla prenumeratorów

Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego

Ośrodek Studiów Fiskalnych gwarantuje zniżki w kwocie 100 złotych na każdą dwudniową i 50 złotych na każdą jednodniową konferencję OSF. Oferta dotyczy jednej dowolnej osoby na jedną prenumeratę.

Wystarczy policzyć:

OSF organizował dotąd rocznie minimalnie 2 konferencje dwudniowe (zniżka łącznie - 200 złotych).

(patrz: <https://www.law.umk.pl/osf/>)

Cena prenumeraty POP - 300 złotych plus 8% VAT

Uwaga: OSF nie gwarantuje ilości konferencji organizowanych w przyszłości; zniżka nie dotyczy konferencji, przy których organizacji OSF współpracuje.

Wydawca POP: <http://www.tnoik.torun.pl>

Podziel się swoją wiedzą w POP - napisz głosę do wyroku sądu w sprawie podatkowej!

adres redakcji POP wojciechmorawski.torun@gmail.com

Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika

Szanowni Państwo!

Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych jest niezależnym, profesjonalnym ośrodkiem badań, ekspertyz i doradztwa prawnego oraz merytorycznego wsparcia dla instytucji samorządu terytorialnego, administracji rządowej, kancelarii prawnych i podatkowych, przedsiębiorców, a także osób fizycznych.

Zadaniem **Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych** jest odpłatne opracowywanie ekspertyz, analiz i opinii prawnych, a także organizacja i przeprowadzanie szkoleń z zakresu prawa. Do współpracy w ramach **Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych** zaprosiliśmy wybitnych specjalistów. Dzięki ich wiedzy i doświadczeniu praktycznemu oferujemy pomoc we wszystkich dziedzinach prawa.

Zakres przedmiotowy działalności **Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych** obejmuje wszystkie dziedziny prawa, a w szczególności:

- prawo podatkowe, VAT, międzynarodowe prawo podatkowe, ceny transferowe, podatki dochodowe, podatki i opłaty lokalne, akcyzę, prawo celne,
- prawo karne, prawo karne gospodarcze,
- prawo ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne,
- dyscyplinę finansów publicznych,
- prawo cywilne, prawo odszkodowawcze, prawo ubezpieczeń gospodarczych, prawo autorskie, prawo umów, prawo zobowiązań,
- prawo przedsiębiorców, prawo rynku kapitałowego, prawo bankowe, prawo walut cyfrowych, prawo handlowe, prawo spółek handlowych,
- procedurę cywilną, administracyjną i karną,
- prawo administracyjne, postępowanie egzekucyjne, planowanie i zagospodarowanie przestrzenne.

Zachęcamy do kontaktu z **Uniwersyteckim Centrum Ekspertyz Prawnych**.

Kierownik Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych
Prodziekan ds. Ekonomicznych i Rozwoju WPiA UMK
dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Spis treści:

I. Publikacje Ośrodka Studiów Fiskalnych

1. Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego..... 167
2. Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzy 167
3. Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego.....169
4. Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń, Edycja 2016 171
5. Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2017..... 175
6. Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2018..... 180

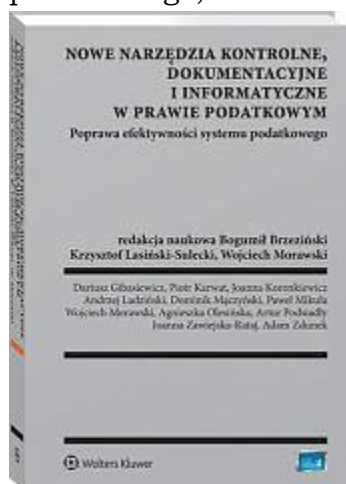
II. Materiały z poprzednich Konferencji..... 183

1. Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2016 r
2. Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2017 r
3. Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2018 r

1. Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego

Artur Podsiadły, Bogumił Brzeziński (redaktor naukowy), Dariusz Gibasiewicz, Piotr Karwat, Joanna Koronkiewicz, Andrzej Ladziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki (redaktor naukowy), Dominik Mączyński, Paweł Mikuła, Wojciech Morawski (redaktor naukowy), Agnieszka Olesińska, Joanna Zawiejska-Rataj, Adam Zdunek

<https://www.profinfo.pl/sklep/nowe-narzedzia-kontrolne-dokumentacyjne-i-informatyczne-w-prawie-podatkowym-poprawa-efektywnosci-systemu-podatkowego,91714.html>



- 1 BEPS – idea, realizacja, kontrowersje Wojciech Morawski
- 2 "Aktywność UE w odpowiedzi na BEPS" Koronkiewicz Joanna
- 3 GAAR w polskim prawie podatkowym Olesińska Agnieszka, Ladziński Andrzej
- 4 GAAR a ceny transferowe, Piotr Karwat
- 5 Interpretacje prawa podatkowego, Wojciech Morawski
- 6 Wymiana informacji, Dominik Mączyński
- 7 Cyfryzacja administracji podatkowej jako element pakietu anty-BEPS Dr Joanna Koronkiewicz
- 8 Proceduralne prawo podatkowe dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej dr Joanna Zawiejska-Rataj, Artur Podsiadły
- 9 Krajowa Administracja Skarbowa - konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego, A. Zdunek,
- 10 Gromadzenie informacji o rachunkach bankowych oraz ich blokada Paweł Mikuła
- 11 Instrumenty ograniczania obrotu gotówkowego w podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług, Dariusz Gibasiewicz

2. Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie

Adam Bartosiewicz, Bogumił Brzeziński (redaktor naukowy), Krzysztof Lasiński-Sulecki (redaktor naukowy), Zbigniew Liptak, Tomasz Michalik, Paweł Mikuła, Wojciech Morawski (redaktor naukowy), Grzegorz Musolf, Adam Nita, Iga Ohde, Ewa Prejs, Krzysztof Rutkowski, Andrzej Światłowski

<https://www.profinfo.pl/sklep/poprawa-efektywnosci-systemu-podatkowego-nowe-narzedzia-prawne-w-vat-i-akcyzie,73669.html>



Spis treści

Wykaz skrótów | 7

Wstęp | 11

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski
Nadużycie prawa w podatku od towarów i usług | 13

Zbigniew Liptak, Iga Ohde, Odwrócone obciążenie w podatku od towarów i usług |
25

Paweł Mikuła, Skomplikowane uszczelnianie – kilka uwag na temat
nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie rejestracji podatników
| 41

Ewa Prejs, Deklaracje podatkowe i informacje podsumowujące dla celów podatku
od towarów i usług | 75

Tomasz Michalik, Podzielona płatność (split payment) jako model
walki z nadużyciami i oszustwami w podatku od wartości
dodanej | 97

Adam Bartosiewicz, Niektóre wątpliwości dotyczące wykładni i stosowania
przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym (sankcje VAT) | 119

Adam Nita, Andrzej Światłowski, Podatek od towarów i usług a nowe sankcje
w Kodeksie karnym skarbowym i Kodeksie karnym | 141

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Ku nowym regułom miejsca dostawy towarów
w transakcjach wewnątrzunijnych | 173

Krzysztof Rutkowski, Pakiet paliwowy – kamień milowy w uszczelnieniu
systemu VAT od paliw silnikowych | 189

Grzegorz Musolf, Pakiet tytoniowy jako pomysł na uszczelnienie podatku
akcyzowego w obszarze obrotu suszem tytoniowym | 209

3. Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego

Paweł Banasik, Bogumił Brzeziński (redaktor naukowy), Błażej Cieliński, Rafał Ciołek, Michał Goj, Marcin Jamroży, Adam Kałużny, Sławomir Krempa, Cezary Krysiak, Krzysztof Lasiński-Sulecki (redaktor naukowy), Michał Leconte, Aleksander Łżykowski, Lesław Mazur, Wojciech Morawski (redaktor naukowy), Michalina Opoka, Michał Potyrała, Ewa Prejs, Jowita Pustuł, Mateusz Raińczuk, Michał Thedy, Adam Waclawczyk, Piotr Woźniakiewicz

<https://www.profinfo.pl/sklep/nowe-narzedzia-prawne-w-podatkach-dochodowych-i-majatkowych-poprawa-efektywnosci-systemu-podatkowego,89050.html>



Spis treści

Wykaz skrótów | str. 9

Wstęp | str. 13

Michał Potyrała, Czy walka z nadużyciami zakończy funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych w Polsce? | str. 15

Michał Leconte, Opodatkowanie dochodów wypłacanych z Polski na rzecz zagranicznych usługodawców – rzeczywista zmiana czy doprecyzowanie regulacji? | str. 39

Mateusz Raińczuk, Adam Waclawczyk, Rzeczywisty właściciel – regulacja krajowa z perspektywy dotychczasowej praktyki w stosunkach międzynarodowych | str. 61

Michał Thedy, Michalina Opoka, Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych | str. 81

Błażej Cieliński, Sławomir Krempa, Opodatkowanie funduszy inwestycyjnych zamkniętych | str. 103

Jowita Pustuł, Aspekty podatkowe funkcjonowania w grupie podmiotów powiązanych – ceny transferowe i dokumentacja podatkowa | str. 113

Piotr Woźniakiewicz, Sławomir Krempa, Zmiany w zakresie dotyczącym ustalania przychodów i kosztów przy dokonywaniu operacji restrukturyzacyjnych oraz wnoszenia aportów | str. 165

Jowita Pustuł, Opodatkowanie pracowniczych programów motywacyjnych stosowanych przez spółki należące do grup kapitałowych | str. 199

Michał Goj, Datio in solutum – rzecz a podatek | str. 219

Marcin Jamroży, Aleksander Łożykowski, Ograniczenia w zaliczaniu odsetek do kosztów podatkowych | str. 229

Rafał Ciołek, Wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup wybranych usług i świadczeń od podmiotów powiązanych lub podmiotów mających siedzibę w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową | str. 259

Jowita Pustuł, Wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kwot pochodzących z podziału wyniku finansowego spółki | str. 297

Sławomir Krempa, Piotr Woźniakiewicz, Zakaz odliczania kosztów finansowania nabycia spółki od dochodów tej spółki (tzw. debt-push-down) | str. 313

Piotr Woźniakiewicz, Sławomir Krempa, Ograniczenia w zakresie uznawania za koszty uzyskania przychodów opłat licencyjnych oraz odpisów amortyzacyjnych z uwagi na wcześniejsze czynności przenoszące prawa na dobrach niematerialnych | str. 321

Ewa Prejs, Zapobieganie wykorzystywaniu operacji restrukturyzacyjnych podmiotów gospodarczych w schematach optymalizacji podatkowych | str. 335

Ewa Prejs, Implementacja do polskiego porządku prawnego klauzuli zapobiegającej nadużyciom zwolnienia od opodatkowania dywidend (de minimis rule) | str. 353

Lesław Mazur, Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – pierwsze doświadczenia | str. 381

Wojciech Morawski, Paweł Banasik, Adam Kałużny, Minimalny podatek dochodowy od wartości budynków komercyjnych | str. 399

Paweł Banasik, Wojciech Morawski, Adam Kałużny, Podatek od przychodu z budynków – następca minimalnego podatku dochodowego od wartości budynków komercyjnych | str. 427

Cezary Krysiak, Marcin Jamroży, Zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania związane z wielostronną konwencją implementującą środki traktatowego prawa podatkowego (MLI) | str. 435

Wojciech Morawski, Paweł Banasik, Podatek od nieruchomości – przypadkowe zmiany | str. 511

Bibliografia | str. 563

Autorzy | str. 571

4. Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2016

Paweł Banasik, Radosław Baraniewicz, Stanisław Bogucki, Tomasz Brzezicki, Bogumił Brzeziński (redaktor naukowy), Tomasz Burczyński, Dagmara Dominik-Ogińska, Jacek Drzazga, Michał Goj, Dariusz Grudziński, Sławomir Krempa, Marcin Kukuła, Andrzej Ladziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Michał Leconte, Paweł Majka, Mariusz Marecki, Wojciech Morawski (redaktor naukowy), Michał Nielepkowicz, Adam Nita, Jarosław Ostrowski, Ewa Prejs, Jowita Pustuł, Izabela Rymanowska, Kamil Szczęsny, Adam Waclawczyk, Krzysztof Winiarski, Paulina Wojszko, Joanna Zawiejska-Rataj, Adam Zdunek

<https://www.proinfo.pl/sklep/orzecznictwo-w-sprawach-podatkowych-komentarze-do-wybranych-orzeczen,41667.html>



Spis treści

Wykaz skrótów | str. 9

Od redakcji | str. 13

Rozdział I

Zagadnienia ogólne prawa podatkowego | str. 15

Andrzej Ladziński, Tomasz Burczyński,

Zarzut nieważności uchwały wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przed sądem administracyjnym (wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r., I FSK 831/14) | str. 15

Stanisław Bogucki

Nadanie klauzuli natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji na podstawie przesłanki krótszego niż 3 miesiące okresu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., II FSK 2903/13) | str. 21

Michał Goj

Pozorność na gruncie art. 199a o.p. a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13) | str. 35

Andrzej Ladziński, Kamil Szczęsny

Zawieszenie postępowania w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości wskutek wszczęcia postępowania na podstawie art. 1891 k.p.c. przez inny organ (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 października 2015 r., I SA/Wr 1244/15) | str. 45

Joanna Zawiejska-Rataj

Postępowanie karne skarbowe a przedawnienie zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2016 r., II FSK 1532/15) | str. 53

Wojciech Morawski

Wariantywność stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2015 r., II FSK 2614/13) | str. 63

Mariusz Marecki, Jacek Drzazga

Zakres autonomii Ministra Finansów przy zmianach interpretacji indywidualnych (wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., I FSK 563/14) | str. 71

Adam Nita

Granice czasowe dla orzekania o odpowiedzialności spadkobiercy (wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., I FSK 230/14) | str. 80

Tomasz Brzezicki

Właściwość organu egzekucyjnego a stanowisko wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (uchwała NSA z dnia 8 grudnia 2014 r., II FPS 5/14) | str. 90

Adam Zdunek

Właściwość miejscowa organu kontroli skarbowej (wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r., II FSK 1362/15) | str. 98

Rozdział II

Podatki dochodowe | str. 109

Paweł Majka

Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2015 r., II FSK 2344/13) | str. 109

Michał Leconte, Adam Waclawczyk

Ustalenie miejsca uzyskania przychodu w przypadku podatników o ograniczonym obowiązku podatkowym (wyrok NSA z dnia 4 marca 2015 r., II FSK 346/13) | str. 121

Krzysztof Winiarski

Działalność gospodarcza czy sprzedaż niekomercyjna - próba rozstrzygnięcia problemu (wyroki NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., II FSK 773/13, i z dnia 4 marca 2015 r., II FSK 855/14) | str. 132

Adam Waclawczyk, Michał Leconte

Powstanie przychodu podatkowego po stronie likwidowanej spółki kapitałowej w związku z przeniesieniem majątku na wspólników (wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., II FSK 1211/13) | str. 150

Jarosław Ostrowski

Programy opcyjne a napiwki w kontekście przychodów ze stosunku pracy (wyroki NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., II FSK 730/13, i z dnia 9 marca 2016 r., II FSK 216/15) | str. 161

Ewa Prejs

Umorzenie przez bank długu z tytułu zawartych umów opcji walutowych jako przychód podatkowy (wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2016 r., II FSK 2805/13) | str. 175

Joanna Zawiejska-Rataj

Nagroda z zysku dla pracowników a koszty uzyskania przychodów (uchwały NSA z dnia 22 czerwca 2015 r., II FPS 3/15, i z dnia 1 lutego 2016 r., II FPS 5/15) | str. 186

Michał Goj

Gdy zagraniczny fundusz chce skorzystać ze zwolnienia podatkowego (wyroki NSA z dnia 29 września 2015 r.: II FSK 3106/14 oraz I FSK 85/15) | str. 195

Radosław Baraniewicz, Sławomir Krempa

Przychody z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za aport (wyrok siedmiu sędziów NSA z dnia 20 lipca 2015 r., II FSK 1772/13) | str. 206

Izabela Rymanowska, Michał Goj

Zapłata przez pracodawcę/zleceniodawcę zaległych składek na ubezpieczenie społeczne a przychód podlegający opodatkowaniu po stronie pracownika/zleceniobiorcy (wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r., II FSK 1891/13) | str. 215

Radosław Baraniewicz, Sławomir Krempa

Konwersja długu na kapitał przez potrącenie jako wkład niepieniężny (wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r., II FSK 2494/13) | str. 222

Jowita Pustuł

Nowelizacja przepisów dotyczących opodatkowania operacji przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę z o.o. (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 lipca 2015 r., I SA/Gd 755/15) | str. 230

Rozdział III

Podatki obrotowe | str. 239

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Neutralność VAT w imporcie (wyrok TSUE z dnia 25 czerwca 2015 r. w sprawie C-187/14 Skatteministeriet przeciwko DSV Road A/S) | str. 239

Dagmara Dominik-Ogińska

Dopuszczalność zaskarżenia postanowienia w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do czasu zakończenia weryfikacji w ramach kontroli podatkowej (postanowienie WSA w Kielcach z dnia 14 stycznia 2016 r., I SA/Ke 9/16) | str. 248

Mariusz Marecki, Paulina Wojszko

Nadpłata powstała wskutek orzeczenia TSUE eliminującego wykładnię prawa krajowego niezgodną z prawem unijnym (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2014 r., I FSK 1204/14) | str. 260

Paulina Wojszko, Jacek Drzazga

Kryteria decydujące o możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT w świetle zasady neutralności VAT (wyrok NSA z dnia 16 listopada 2015 r., I FSK 759/14) | str. 270

Rozdział IV

Podatki majątkowe | str. 279

Paweł Banasik, Marcin Kukuła

Pojęcie względów technicznych a postęp techniczny (wyrok NSA z dnia 10 września 2015 r., II FSK 1972/13) | str. 279

Michał Nielepkowicz

Pojęcie budynku w podatku od nieruchomości na przykładzie silosów (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2015 r., I SA/Bd 941/15, nieprawomocny) | str. 289

Paweł Majka

Znaczenie ewidencji gruntów i budynków w podatku od nieruchomości (wyrok NSA z dnia 19 listopada 2015 r., II FSK 2365/13) | str. 299

Michał Nielepkowicz

Tymczasowe obiekty budowlane w podatku od nieruchomości (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r., I SA/Ol 911/14) | str. 309

Paweł Banasik, Dariusz Grudziński

Podstawa opodatkowania budowli stanowiących element środka trwałego (wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., II FSK 2243/15) | str. 317

Bibliografia | str. 327

Autorzy | str. 333

5. Orzecznictwo w sprawach podatkowych, Edycja 2017

Paweł Banasik, Radosław Baraniewicz, Stanisław Bogucki, Bogumił Brzeziński (redaktor naukowy), Dagmara Dominik-Ogińska, Jacek Drzazga, Michał Goj, Agata Han, Tomasz Janicki, Anna Janowska, Adam Kałużny, Piotr Kołodziejczyk, Sławomir Krempa, Andrzej Ladziński, Paweł Majka, Mariusz Marecki, Tomasz Michalik, Sławomir Michalski, Rafał Mikulski, Wojciech Morawski (redaktor naukowy), Michał Nielepkowicz, Adam Nita, Jarosław Ostrowski, Michał Potyrała, Ewa Prejs, Paweł Pucher, Jowita Pustuł, Jan Rudowski (redaktor naukowy), Izabela Rymanowska, Alicja Sarna, Adam Waclawczyk, Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski, Joanna Zawiejska-Rataj

<https://www.profinfo.pl/sklep/orzecznictwo-w-sprawach-podatkowych,58548.html>



Spis treści

Wykaz skrótów | str. 9

Od redakcji | str. 13

Jan Rudowski

Znaczenie uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego dla jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych | str. 15

Rozdział I

Zagadnienia ogólne prawa podatkowego | str. 43

Stanisław Bogucki

Granice uznania administracyjnego (wyrok NSA z 2.03.2016 r., II FSK 2474/15) | str. 43

Roman Wiatrowski

Likwidator spółki wykreślonej z KRS nie jest stroną postępowania (wyrok NSA z 20.10.2016 r., I FSK 1731/15) | str. 59

Wojciech Morawski

Skutki prawne milczenia broszury informacyjnej Ministra Finansów (wyrok NSA z 22.01.2016 r., II FSK 2775/13) | str. 68

Krzysztof Winiarski

Zakres stosowania art. 199a § 1 o.p. (wyrok NSA z 19.10.2016 r., II FSK 1969/16) | str. 75

Michał Goj, Izabela Rymanowska

"Przyczyny niezależne od organu" a przedłużanie czasu trwania postępowania kontrolnego do okresu przekraczającego 6 miesięcy (wyrok NSA z 14.06.2016 r., II FSK 1148/14) | str. 84

Adam Nita

Wykorzystywanie instytucji prawa cywilnego dla obchodzenia przepisów o przedawnieniu w prawie podatkowym (wyrok SA w Krakowie z 28.09.2016 r., I ACa 429/16) | str. 91

Michał Goj, Michał Potyrała

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego a następstwo prawne - czy już jasne? (wyrok NSA z 8.09.2016 r., II FSK 2210/14) | str. 103

Alicja Sarna

Obowiązek odniesienia się przez podmiot wydający interpretację indywidualną także do przepisów, które nie zostały powołane przez wnioskodawcę (wyrok NSA z 30.11.2016 r., II FSK 3161/14) | str. 113

Piotr Kołodziejczyk, Michał Goj

Znaczenie dowodu z opinii biegłego powołanego bez wyraźnej potrzeby (wyrok WSA w Poznaniu z 3.03.2016 r., I SA/Po 1711/15) | str. 119

Andrzej Ladziński

Początek biegu terminu przedawnienia (wyrok NSA z 6.12.2016 r., II FSK 3678/14) | str. 125

Joanna Zawiejska-Rataj

Wszczęcie postępowania karnego skarbowego a istota przedawnienia zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z 17.05.2016 r., II FSK 894/14; wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15) | str. 136

Joanna Zawiejska-Rataj, Artur Podsiadły

Charakter postępowania w sprawie nadania nieostatecznej decyzji rygору natychmiastowej wykonalności - implikacje na gruncie postępowania (wyrok NSA z 9.02.2016 r., II FSK 3536/13, wyrok NSA z 7.12.2016 r., II FSK 3398/14) | str. 147

Ewa Prejs

Znaczenie zbliżającego się przedawnienia zobowiązania podatkowego dla możliwości nadania decyzji rygору natychmiastowej wykonalności (wyrok NSA z 8.11.2016 r., I FSK 1327/16) | str. 160

Rozdział II

Podatki dochodowe | str. 169

Radosław Baraniewicz, Sławomir Krempa

Wymiana udziałów jako transakcja neutralna podatkowo (wyrok NSA z 14.04.2016 r., II FSK 920/14) | str. 169

Adam Waclawczyk

Co stanowi koszt uzyskania przychodu ze zbycia spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia spółki osobowej? (wyrok NSA z 8.09.2016 r., II FSK 2260/14) | str. 178

Jarosław Ostrowski

Ponoszenie przez pracodawcę kosztów zakwaterowania i dojazdu do miejsca pracy wskazanego umową a przychód pracownika (wyrok NSA z 9.08.2016 r., II FSK 1970/14) | str. 188

Jowita Pustuł

Koszty uzyskania przychodów w przypadku zbycia przez spółkę kapitałową składników otrzymanych w wyniku likwidacji spółki zależnej (wyrok NSA z 25.11.2016 r., II FSK 3300/14) | str. 199

Dagmara Dominik-Ogińska

Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych odsetek za zwłokę w wypłacie odszkodowania z tytułu zawartej umowy ubezpieczenia zasądzonych wyrokiem sądu (wyrok WSA w Krakowie z 5.12.2016 r., I SA/Kr 1205/16) | str. 208

Rozdział III

Podatki obrotowe | str. 219

Mariusz Marecki

Wpływ czynności niepodlegających opodatkowaniu na zakres prawa do odliczenia - spór o proporcje (wyrok NSA z 9.02.2016 r., I FSK 1464/14) | str. 219

Mariusz Marecki, Jacek Drzazga

Konieczność badania dobrej wiary przez organ, gdy nie doszło do transakcji (wyrok NSA z 23.11.2016 r., I FSK 566/15) | str. 227

Rafał Mikulski

Naruszenie warunków formalnych wewnątrzspółnotowego nabycia towarów a prawo do odliczenia podatku naliczonego (wyrok WSA w Szczecinie z 3.08.2016 r., I SA/Sz 174/16) | str. 236

Tomasz Michalik

Oplata reprograficzna a VAT (wyrok TS z 18.01.2017 r., C-37/16, SAWP) | str. 246

Anna Janowska, Tomasz Janicki

Zasada pierwszeństwa prawa unijnego przed prawem krajowym i skutki nieprawidłowej transpozycji przepisów dyrektywy (wyrok NSA z 4.11.2016 r., I FSK 638/15) | str. 258

Rozdział IV

Podatki i opłaty lokalne | str. 269

Agata Han, Krzysztof Winiarski

Możliwość delegowania kompetencji organu podatkowego w trybie art .39 ust .4 u.s.g. (uchwała składu 7 sędziów NSA z 19.12.2016 r., II FPS 3/16) | str. 269

Paweł Banasik, Paweł Pucher

Elewator zbożowy - budynek czy budowla w podatku od nieruchomości (wyrok NSA z 18.10.2016 r., II FSK 1741/16) | str. 279

Paweł Majka

Wpływ rozbudowy i nadbudowy budynku na powstanie obowiązku podatkowego oraz wysokość stawek w podatku od nieruchomości (wyrok WSA w Rzeszowie z 7.07.2016 r., I SA/Rz 1134/15) | str. 291

Adam Kałużny

Podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdy amortyzacji nie dokonuje podatnik (wyrok WSA w Bydgoszczy z 27.10.2016 r., I SA/Bd 613/16) | str. 302

Michał Nielepkowicz

Budynek wypełniony urządzeniami jednak nie staje się budowlą (wyrok NSA z 5.07.2016 r., II FSK 1994/14) | str. 312

Paweł Banasik, Sławomir Michalski

Wydzielenia obiektu z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych w podatku od nieruchomości (wyrok NSA z 11.05.2016 r., II FSK 1581/15) | str. 322

Bibliografia | str. 331

Autorzy | str. 339

6. Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2018

Artur Podsiadły, Paweł Banasik, Adam Bartosiewicz, Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski, Bogumił Brzeziński (redaktor naukowy), Hanna Filipczyk, Michał Goj, Agata Han, Anna Janowska, Adam Kałużny, Łukasz Kidoń, Paweł Majka, Rafał Mikulski, Wojciech Morawski (redaktor naukowy), Michał Nielepkowicz, Adam Nita, Jarosław Ostrowski, Ewa Prejs, Paweł Pucher, Jowita Pustuł, Jan Rudowski (redaktor naukowy), Izabela Rymanowska, Alicja Sarna, Jan Szczygieł, Roman Wiatrowski, Rafał Zajączkowski, Joanna Zawiejska-Rataj

<https://www.profinfo.pl/sklep/orzecznictwo-w-sprawach-podatkowych-edycja-2018,93825.html>



Spis treści

Wykaz skrótów 9

Od redakcji 13

Rozdział I.

Zagadnienia ogólne prawa podatkowego | str. 15

Stanisław Bogucki, Jan Szczygieł

Zasada in dubio pro tributario (wyrok NSA z 29.11.2017 r., II FSK 3280/15) | str. 15

Joanna Zawiejska-Rataj, Artur Podsiadły

Artykuł 199a o.p. jako podstawa pominięcia skutków podatkowych transakcji (wyrok WSA w Bydgoszczy z 6.12.2017 r., I SA/Bd 896/17) | str. 26

Andrzej Ladziński

Skuteczność na gruncie prawa podatkowego czynności prawnych dokonanych w celu osiągnięcia korzyści podatkowej – stan prawny obowiązujący przed 15.07.2016 r. (wyrok NSA z 27.06.2017 r., I FSK 1832/15) | str. 38

Hanna Filipczyk

Wznowienie postępowania sądoadministracyjnego po wyroku TS (uchwała NSA (7) z 16.10.2017 r., I FPS 1/17) | str. 45

Adam Nita

Oddziaływanie dwuinstancyjności postępowania podatkowego na przedawnienie wymiaru podatku (wyrok NSA z 3.10.2017 r., II FSK 2367/15) | str. 55

Rafał Mikulski

Zasada nieszkodzenia a oprocentowanie za podatek wpłacony nienależnie na podstawie wadliwej interpretacji (wyrok NSA z 13.12.2017 r., I FSK 128/16) | str. 67

Ewa Prejs

Możliwość stosowania art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności do spraw z zakresu postępowania podatkowego (wyrok ETPC z 4.05.2017 r., 15485/09, Chap Ltd przeciwko Armenii) | str. 74

Joanna Zawiejska-Rataj, Artur Podsiadły

Zbieg przesłanek umorzenia postępowania egzekucyjnego (wyrok WSA w Gliwicach z 21.02.2017 r., I SA/Gl 1286/16) | str. 86

Anna Janowska

Zasady naliczania odsetek za zwłokę od nieuregulowanej w terminie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych (wyrok WSA w Olsztynie z 5.04.2017 r., I SA/Ol 121/17) | str. 96

Jan Szczygieł

Zgoda strony na uczestniczenie organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym (wyrok NSA z 22.02.2017 r., II FSK 155/15) | str. 107

Alicja Sarna

Obowiązek odniesienia się przez podmiot wydający interpretację indywidualną do przedstawionej przez wnioskodawcę klasyfikacji PKWiU i dokonania oceny jej prawidłowości (wyrok NSA z 29.11.2017 r., I FSK 179/16) | str. 116

Rozdział II.

Podatki dochodowe | str. 123

Jowita Pustuł

Podatek od towarów i usług naliczony w związku z wniesieniem aportu do spółki a przychód w podatku dochodowym od osób prawnych (wyrok NSA z 11.10.2017 r., II FSK 2514/15) | str. 123

Paweł Borszowski

Uznanie czynności podatnika jako wykonywanie działalności gospodarczej (wyrok NSA z 7.02.2017 r., II FSK 4025/14) | str. 132

Paweł Majka

Zakres ulgi rehabilitacyjnej – interpretacja w orzecznictwie sądów administracyjnych przepisów dotyczących ulg podatkowych (wyrok NSA z 5.10.2017 r., II FSK 2249/15) | str. 139

Michał Goj

Opodatkowanie przekazania majątku likwidacyjnego ze spółki kapitałowej (wyrok NSA z 27.06.2017 r., II FSK 658/17) | str. 147

Michał Goj, Izabela Rymanowska

Brak szczegółowo zdefiniowanej podstawy prawnej dla opodatkowania dochodów a ogólna zasada powszechności opodatkowania (wyrok WSA w Poznaniu z 19.04.2017 r., I SA/Po 703/16) | str. 153

Jarosław Ostrowski

Lokal niewprowadzony do środków trwałych – sprzedaż nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej (wyrok NSA z 14.11.2017 r., II FSK 2728/15) | str. 164

Rozdział III.

Podatki obrotowe i cła | str. 175

Hanna Filipczyk

Przekształcenie spółki akcyjnej w jawną a podatek od czynności cywilnoprawnych (uchwała NSA (7) z 15.05.2017 r., II FPS 1/17) | str. 175

Adam Bartosiewicz

Możliwość przyjęcia okresów rozliczeniowych przy ustalaniu momentu powstania obowiązku podatkowego (wyrok NSA z 11.04.2017 r., I FSK 1104/15) | str. 183

Roman Wiatrowski

Zwolnienie dotyczące niezależnych grup osób; skutki temporalne zmiany interpretacji prawa (wyrok TS z 21.09.2017 r., C-605/15, Minister Finansów przeciwko Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie) | str. 190

Rafał Zajązkowski

Zakres temporalny wyroków Trybunału Sprawiedliwości w klasyfikacji taryfowej, analogia i wykładnia systemowa w klasyfikacji, znaczenie WIT (wyrok WSA w Olsztynie z 26.10.2017 r., I SA/Ol 618/17, w kontekście wyroku TS z 26.05.2016 r., C-286/15) | str. 200

Łukasz Kidoń

Wykorzystanie art. 199a § 2 o.p. do zwalczania nadużycia prawa podatkowego na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (wyrok NSA z 25.04.2017 r., I FSK 1226/15) | str. 213

Rozdział IV.

Podatki i opłaty lokalne 223

Paweł Banasik, Paweł Pucher

Czy budynek może być budowlą? (wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15) | str. 223

Michał Nielepkowicz

Opodatkowanie gruntu najwyższą stawką podatku od nieruchomości (wyrok TK z 12.12.2017 r., SK 13/15) | str. 234

Adam Kałużny, Paweł Pucher

Pojęcie udostępniania infrastruktury kolejowej na gruncie przepisów o podatku od nieruchomości (wyrok WSA w Kielcach z 16.11.2017 r., I SA/Ke 531/17) | str. 243

Agata Han

Prawnopodatkowe aspekty trwałego związania nieruchomości z gruntem (wyrok NSA z 6.04.2017 r., II FSK 630/15) | str. 255

Paweł Majka

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wytwórni masy bitumicznej (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 28.06.2017 r., I SA/Go 211/17 – orzeczenie nieprawomocne) | str. 262

Bibliografia | str. 273

Autorzy | str. 281

II. Materiały z poprzednich Przeglądów Orzecznictwa Podatkowego

1. Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2016 r.

<https://www.law.umk.pl/osf/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/2016-2/>

2. Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2017 r.

<https://www.law.umk.pl/osf/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/2017-2/>

3. Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2018 r.

<https://www.law.umk.pl/osf/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/2018-2/>