

II FSK 69/19 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2021-10-12	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2019-01-10	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Antoni Hanusz /przewodniczący sprawozdawca/ Jerzy Płusa Sylwester Golec	
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560	
Hasła tematyczne	Interpretacje podatkowe Podatek dochodowy od osób fizycznych	
Sygn. powiązane	I SA/Po 457/18 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2018-10-11	
Skarżony organ	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną Zasądzono zwrot kosztów postępowania	
Powołane przepisy	Dz.U. 2021 poz 1128 art. 10 ust. 1 pkt 9, art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1, art. 8 ust. 1 <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych -t.j.</i>	

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Antoni Hanusz (sprawozdawca), Sędzia NSA Jerzy Płusa, Sędzia del. WSA Sylwester Golec, Protokolant Magdalena Sadzyńska, po rozpoznaniu w dniu 12 października 2021 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 11 października 2018 r., sygn. akt I SA/Po 457/18 w sprawie ze skargi G. D. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 marca 2018 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.68.2018.2.KP w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz G. D. kwotę 240 (słownie: dwieście czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

1. Wyrokiem z 11 października 2018 r., I SA/Po 457/18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uchylił zaskarżoną przez G. D. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2018 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

2. Skargę kasacyjną od tego wyroku wniósł organ interpretacyjny, zaskarżając wyrok w całości zarzucił Sądowi I instancji naruszenie przepisów prawa materialnego (art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm., dalej: "p.p.s.a."), tj.:

- art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 200 ze zm., dalej: "u.p.d.o.f.") poprzez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że do przychodów z innych źródeł należy zaliczyć również przychody wspólnika cichego z tytułu udziału w zysku spółki, a w konsekwencji jego niewłaściwe zastosowanie w niniejszej sprawie,

- art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. poprzez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że do przychodów z odsetek od pożyczek (kapitałów pieniężnych) nie zalicza się wynagrodzenia wspólnika cichego z tytułu udziału w zysku spółki, a w konsekwencji ich niezastosowanie w przedmiotowej sprawie, podczas gdy prawidłowa wykładnia tych przepisów prowadzi do wniosku, że obejmują one swoją hipotezą przychody uzyskane przez wspólnika cichego, gdyż wniesienie wkładu przez tego wspólnika należy potraktować jako udzielenie pożyczki, a udział w zysku jako dochód z odsetek od pożyczki,

- art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. poprzez jego zastosowanie do rozliczania przychodów i kosztów wspólnika cichego na skutek błędnego przyjęcia, iż przychody te stanowią przychód z innych źródeł i wspólnik cichy zobowiązany jest do samoobliczenia podatku dochodowego bez pośrednictwa płatnika,

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono ponadto naruszenie, na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a., przepisów postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy tj. art. 146 § 1 p.p.s.a., w zw. z art. 121 § 1 i art. 14 e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm., dalej: "o.p.") poprzez uchylenie

zaskarżonej interpretacji indywidualnej i przyjęcie, że wydana interpretacja narusza przepisy art. 121 § 1 i 14e o.p. w związku z nieuwzględnieniem przez organ stanowiska prezentowanego w orzecznictwie sądowym.

Mając na uwadze powyższe zarzuty organ interpretacyjny wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Poznaniu oraz o zasądzenie kosztów postępowania wg norm przepisanych. Natomiast skarżący w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania wg norm przepisanych.

3. Naczelny Sąd Administracyjny uznał skargę kasacyjną za niezasadną. Z uwagi na treść rozstrzygnięcia uzasadnienie rozstrzygnięcia ogranicza się do oceny zarzutów skargi kasacyjnej, stosownie do art. 193 zd. 2 p.p.s.a.

W ocenie organu interpretacyjnego w zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji dopuścił się naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt w u.p.d.o.f. oraz art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. Bowiem zdaniem organu umowa spółki cichej, zawarta przez skarżącego i osobę fizyczną stanowi w rzeczywistości umowę pożyczki. Charakter umowy spółki cichej, od którego zależy możliwość ustalenia do jakiego źródła przychodu należy zakwalifikować przychody wspólnika cichego stanowi istotę sporu w przedmiotowej sprawie.

Spółka cicha była odrębnie uregulowaną umową w polskim prawie w Kodeksie handlowym (Dz.U. Nr 57, poz. 502), który w części regulującej umowę spółki cichej przestał obowiązywać 1 stycznia 1965 r. i obecnie spółka cicha jest umową nienazwaną. Nie jest kwestią sporną, iż o rodzaju umowy spółki cichej, jako umowy nienazwanej decyduje jej treść, a nie nazwa nadana jej przez strony. Jak słusznie zauważył organ w uzasadnieniu skargi kasacyjnej w przypadku umowy spółki cichej znajduje zastosowanie przepis art. 3531 Kodeksu cywilnego (dalej: k.c.) i wynikająca z niego zasada swobody umów, a co za tym idzie strony mogą dowolnie kształtować stosunek prawny między sobą, jednak tak, by jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. W związku z tym możliwe jest zawarcie umowy spółki cichej w kształcie innym, niż zwyczajowo przyjęty.

Jednakże nie sposób zgodzić się z organem, który kategorycznie stwierdził, iż zawarta przez skarżącego umowa spółki cichej stanowi w rzeczywistości umowę pożyczki. Organ wskazał na essentialia negotii umowy pożyczki określone w przepisie art. 720 k.c. i co prawda przyznał, iż dla uznania konkretnej umowy za umowę pożyczki nie jest konieczne jednoznaczne i dokładne użycie w treści stosunku prawnego sformułowań występujących w przytoczonym przepisie, jednakże nie analizował poszczególnych elementów umowy spółki cichej i wyraźnego wskazania, które z nich stanowią de facto essentialia negotii umowy pożyczki, a ograniczył się jedynie do stwierdzenia, iż umowa, której stroną jest skarżący zawiera w sobie wszystkie elementy przedmiotowo istotne dla umowy pożyczki.

Organ już na poprzednim etapie postępowania postawił tak ogólnie sformułowaną tezę i nie podejmował próby jej uzasadnienia, na co zwrócił uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 11 października 2018 r. W

uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ przywołuje natomiast inne elementy przedmiotowej umowy spółki cichej, takie jak uzależnienie wysokości odsetek od powodzenia inwestycji prowadzonej przez spółkę, realizacja wspólnego celu gospodarczego, prawo przeglądania ksiąg i dokumentów, zakaz prowadzenia konkurencyjnej działalności przez wspólnika cichego, jednak robi to tylko w odniesieniu do stanowiska Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, nie dokonując natomiast pogłębionej analizy wymienionych elementów umowy. Jednocześnie nie sposób nie uznać za prawidłowe stanowiska wyrażonego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, jakoby te elementy umowy spółki cichej stanowiły regulacje charakterystyczne właśnie dla tego rodzaju stosunku prawnego lub też spowodowały, iż nie jest możliwe uznanie przedmiotowej umowy za umowę pożyczki. Jak słusznie bowiem wskazuje Sąd, cechą umowy spółki cichej jest

realizacja przez wspólników w ramach spółki wspólnego celu gospodarczego. Należy w tym miejscu podkreślić, iż cechą umowy pożyczki jest to, że pożyczkodawca nie ma (zasadniczo) wpływu na działalność pożyczkobiorcy, natomiast wspólnik cichy, choć nie zostaje ujawniony kontrahentom przedsiębiorcy, może wpływać na kształt działalności przez niego finansowanej tak jak inni wspólnicy. W zawartej przez skarżącego umowie obecny jest zapis, na mocy którego wspólnik cichy zobowiązuje się wnieść wkład pieniężny z przeznaczeniem na działalność wyłącznie

jednej z aptek, w której jest zatrudniony, w wysokości 30% wartości tej apteki. Z tego tytułu przysługuje mu udział w zysku w wysokości 30% zysku netto osiąganego z tytułu prowadzenia ww. apteki oraz zwrotu zwaloryzowanego wkładu w wysokości 30% wartości apteki w momencie zakończenia umowy, nie mniej jednak niż wkład pieniężny do spółki wniesiony przy zawarciu umowy. Jest to regulacja wykluczająca możliwość uznania umowy za umowę pożyczki, gdyż przy wspomnianej umowie pożyczki pożyczkodawca jest uprawniony do otrzymania zwrotu całości kwoty pożyczki, a także ewentualnych odsetek ustalonych w umowie. Nie ma przy tym znaczenia czy inwestycja, w związku z którą udzielona została pożyczka powiedzie się, natomiast w przypadku przedmiotowej umowy spółki cichej zwrot wkładu wspólnika jest uzależniony od gospodarczego powodzenia inwestycji.

Przychody wspólnika cichego należy zatem stosownie do przepisu art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. zakwalifikować jako przychody z innych źródeł. W sprawie wspólnik cichy nie prowadzi we własnym imieniu działalności gospodarczej, jego podstawowym źródłem utrzymania jest wynagrodzenie za pracę w jednej z aptek prowadzonych przez spółkę jawną, a w ramach umowy spółki cichej zobowiązał się wnieść wkład pieniężny z przeznaczeniem na działalność wyłącznie jednej z aptek (a nie ogółu działalności spółki jawnej), w związku z czym przysługuje mu prawo żądania zrewaloryzowanego wkładu o wartości 30% apteki w momencie zakończenia obowiązywania umowy. Żadne z podejmowanych przez wspólnika cichego działań nie może zostać uznane za prowadzenie we własnym imieniu działalności gospodarczej.

W związku z tym, iż organ mylnie przyjął, że niniejsza umowa stanowi w rzeczywistości umowę pożyczki, dalsze jego rozważania oparte były na przepisach prawa podatkowego odnoszących się do pożyczki. Jak trafnie wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu organ na wstępie błędnie przyjął wniesienie wkładu przez wspólnika cichego za udzielenie pożyczki i udział w zysku za dochód z odsetek od pożyczki, a w konsekwencji błędnie wskazał, iż spółka jako płatnik zobowiązana jest do poboru podatku u źródła z tytułu wypłat dokonywanych na rzecz wspólnika cichego.

Nie ma racji organ przyjmując, iż przychód wspólnika cichego będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w zyskach spółki zakwalifikować należy jako przychód z kapitałów pieniężnych (odsetek od pożyczek), gdyż zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jednym ze źródeł przychodów są kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c. Nie jest zasadnym omawianie treści wskazanego przepisu ze względu na fakt, iż odnosi się on wyłącznie do umowy pożyczki, a jak zostało wyżej wykazane, w sprawie nie można przyjąć, iż umowa zawarta przez zainteresowane podmioty stanowiła w istocie umowę pożyczki.

Nie można także zgodzić się z organem, iż wspólnik cichy nie będzie zobowiązany do uiszczenia podatku samodzielnie. Organ powołuje przepis art. 30a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., w myśl którego od uzyskanych przychodów pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy od odsetek od pożyczek. Jak zostało wykazane, umowa spółki cichej nie jest umową pożyczki, a zatem przepis ten nie znajdzie zastosowania. Należy w tym miejscu zgodzić się ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, zgodnie z którym wspólnik cichy zobowiązany jest do samoobliczenia podatku dochodowego, bez pośrednictwa płatnika.

W zakresie kwalifikacji przychodu wspólnika cichego wypowiedział się już Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 11 października 2017 r., II FSK 2513/15, w którym to NSA wskazał, iż "Zasadnie sąd pierwszej instancji przyjął, że zysk osiągany w spółce cichej nie może być kwalifikowany jako przychód z kapitału pieniężnego, za który uważa się m.in. odsetki od pożyczek (art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.) albowiem w stanie faktycznym sprawy nie można było przyjąć, iż przedmiotowa umowa miała charakter umowy pożyczki, czy też jak twierdzi strona skarżąca pod względem podatkowym należy ją traktować tak jak umowę pożyczki". Trudno jest w rozważaniach na ten temat pominąć stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyraźnie wskazuje na konieczność indywidualnego rozpatrzenia każdej sprawy oraz na brak możliwości (automatycznego) przyjęcia, iż pod względem podatkowym daną umowę spółki cichej należy traktować jak umowę pożyczki.

Z tych względów skargę kasacyjną oddalono na podstawie art. 184 p.p.s.a. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

