



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

RPO-725990-V/13/JG

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 55 1 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Warszawa, 29. 07. 2013 r.

Naczelny Sąd Administracyjny

w Warszawie

Izba Finansowa

ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5

00-011 Warszawa

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)

wnoszę o

rozstrzygnięcie następującego zagadnienia prawnego:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2009 r., w przypadku dokonania czynności powodującej powstanie obowiązku podatkowego na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), polegającej na wniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wkładu niepieniężnego, nie stanowiącego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podstawą opodatkowania tego aportu będzie suma nominalnej wartości udziałów stanowiąca kwotę należną w rozumieniu art. 29 ust. 1 tej ustawy, czy też wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, stosownie do art. 29 ust. 9 tej ustawy?

Uzasadnienie

Na wstępie ustalenia wymaga to, czy przedstawione we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich zagadnienie prawne spełnia warunki, o których mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., zwanej dalej „*Prawem o postępowaniu przed sądami administracyjnym?*”), to znaczy, czy stosowanie art. 29 *ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., zwanej dalej „*ustawą o podatku od towarów i usług*”) w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Na powyżej sformułowane pytanie należy odpowiedzieć twierdząco.

Sądy administracyjne prezentowały następujące - rozbieżne - stanowiska w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia prawnego, przy czym podkreślić należy, że wszystkie orzeczenia dotyczą stanu prawnego obowiązującego od dnia 1 kwietnia 2009 r.:

- 1) przy wniesieniu wkładu niepieniężnego nie można mówić o kwocie należnej w rozumieniu art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług*; podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku - za taką interpretacją przedmiotowego przepisu opowiedziały się sądy administracyjne w następujących wyrokach:

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt I FSK 211/12 (sygn. powiązana I SA/Kr 937/11);

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 3 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Sz 697/10 (orzeczenie prawomocne);

- 2) do określenia podstawy opodatkowania z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego (aportu) zastosowanie znajdzie art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług*; suma wartości nominalnej udziałów stanowi kwotę należną - taki pogląd wyraziły sądy administracyjne w następujących wyrokach:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 19 września 2012 r., sygn. akt I SA/Ol 756/11 (orzeczenie prawomocne);

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 sierpnia 2012 r., sygn. akt I FSK 1405/11 (sygn. powiązana: I SA/Wr 1275/12).

Przywołane powyżej wyroki wskazują że art. 29 *ustawy o podatku od towarów i usług* w odniesieniu do ustalenia wysokości podstawy opodatkowania czynności wniesienia wkładów niepieniężnych do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a zatem warunek, o którym mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* jest spełniony. Uzasadnia to przedstawienie przez Rzecznika Praw Obywatelskich zagadnienia do rozstrzygnięcia przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Do dnia 30 listopada 2008 r., a więc do dnia utraty mocy obowiązującej przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w *sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług* (Dz. U. z 2004 r. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.), wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego były zwolnione od podatku od towarów i usług (na podstawie § 8 ust. 1 pkt 6 tego rozporządzenia). Od dnia 1 grudnia 2008 r. do dnia 31 marca 2009 r. wnoszenie aportów do spółek prawa handlowego i cywilnego podlegało, co do zasady, opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednak podatnicy mieli możliwość wyboru zwolnienia od podatku od towarów i usług. Wynikało to z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w *sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług*, Dz. U. z 2008 r. Nr 212, poz. 1336 z późn. zm.). Od dnia 1 kwietnia 2009 r., a więc w obecnie obowiązującym stanie prawnym, wnoszenie aportów do spółek prawa handlowego i cywilnego podlega - co do zasady - opodatkowaniu podatkiem od towarów usług na zasadach ogólnych, jeśli wnoszącym aport jest podatnik VAT. Wniesienie wkładu niepieniężnego nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część (art. 6 pkt 1 *ustawy o podatku od towarów i usług*).

Zgodnie z art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług*, podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, 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. Przepis art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług* wskazuje również na sytuacje, które mają wpływ na zwiększenie obrotu. Określenie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług* ma miejsce, gdy nie zachodzą przypadki szczególne, enumeratywnie wymienione w tym przepisie. Zgodnie z regułą kolizyjną *lex specialis derogat legi generali*, jeśli mamy do czynienia z którymś z tych przypadków szczególnych, zastosowanie znajdzie inny przepis niż wskazana w art. 29 ust 1 *ustawy o podatku od towarów i usług* reguła ogólna.

Na marginesie należy wskazać, że część z przypadków szczególnych, na które wskazuje art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług*, odnosi się do sytuacji, w których z istoty rzeczy nie mamy do czynienia z kwotą należną np. zrównane z dostawą towarów nieodpłatne przekazania towarów należących do przedsiębiorstwa podatnika - z uwagi na przekazywanie towarów tytułem darmym, przy dokonywaniu tych czynności nie występuje cena w relacji przedsiębiorcy przekazującego towar - odbiorcy towaru.

Kluczowe znaczenia dla odczytania reguły ogólnej wyrażonej w art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług* ma sformułowanie „kwota należna”. Zgodnie z językowym znaczeniem, słowo „kwota” oznacza «pewną sumę pieniędzy», natomiast słowo „należna” to «przysługująca, należąca się komuś lub czemuś» (*Podręczny słownik języka polskiego*, oprac. Elżbieta Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996 r.). Zatem zwrot „kwota należna” odnosi się do wartości wyrażonej w pieniądzu, przysługującej jednej stronie transakcji z tytułu dokonania czynności opodatkowanej, tj. sprzedaży, przez którą rozumie się odpłatną dostawę towarów, odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jak wynika ze zdania drugiego art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług*, pojęcie „kwoty należnej” utożsamiane jest z ceną (por.: „*obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku*”).

W przypadku wniesienia do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wkładu niepieniężnego nie mamy do czynienia z ceną. Świadczy o tym przede wszystkim niejednolite znaczenie pojęcia udziału oraz charakter czynności objęcia udziałów na gruncie

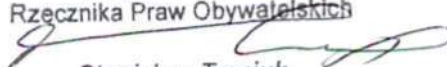
przepisów Kodeksu spółek handlowych. Wyróżniane są pojęcia udziału, jako części kapitału zakładowego i jako wielkości odpowiadającej wartości wkładu, można również mówić o udziale w spółce. Kodeks spółek handlowych wyróżnia wartość nominalną udziałów (odzwierciedlenie wartości wkładów wnoszonych do spółki), wartość bilansową (wynikającą ze stanu majątku wykazanego w sprawozdaniu majątkowym), wartość rynkową (taką jaką wspólnik może otrzymać od nabywcy) oraz rzeczywistą wartość udziałów (która podobnie jak wartość rynkowa może być wyznaczona przy wykonywaniu wyceny majątku przez biegłych). Natomiast objęcie udziałów jest czynnością samoistną poprzedzającą wniesienie wkładów lub jednocześnie z tym faktem; nie następuje w następstwie wnoszonych do spółki wkładów (por. A. Kidyba, *Komentarz do art. 158 Kodeksu Spółek Handlowych*, LEX, stan prawny: 30.03.2013 r.). Przepisy Kodeksu spółek handlowych zakazują obejmowania udziałów poniżej wartości nominalnej wskazując na skutki zawyżenia wartości wkładów niepieniężnych i dopuszczają obejmowanie udziałów po cenie wyższej od wartości nominalnej. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich nie można zatem podzielić stanowiska wyrażonego w przywołanym powyżej wyroku NSA o sygn. akt I FSK 1405/11, którego podstawę stanowiła teza, że suma wartości nominalnej udziałów jest odzwierciedleniem wartości wkładów wnoszonych do spółki.

Zdaniem Rzecznika, wskazane powyżej argumenty przemawiają za tezą że reguła ogólna wyrażona w art. 29 ust. 1 *ustawy o podatku od towarów i usług* nie znajdzie zastosowania w omawianym zakresie. Należy zatem poszukiwać w przepisach szczególnych odpowiedniej regulacji, która miałaby zastosowanie w sytuacji wniesienia do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wkładu niepieniężnego. Nie można bowiem uznać, że racjonalny ustawodawca nie wskazał na sposób określenia podstawy opodatkowania w przypadku wniesienia wkładów niepieniężnych. Przypadki szczególne wskazane w art. 29 ust. 2-8, ust. 10-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5 *ustawy o podatku od towarów i usług* zasadniczo nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia. Przepisem szczególnym, właściwym dla ustalania podstawy opodatkowania przy wniesieniu wkładu niepieniężnego do spółki z o.o., jest - w ocenie Rzecznika - art. 29 ust. 9 *ustawy o podatku od towarów i usług*, zgodnie z którym w przypadku wykonania czynności, o których mowa w art. 5, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług

pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 10 i 12. Z przepisu tego wynika, że w razie nieokreślenia przy dostawie towarów ceny za ten towar podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa tego towaru. A zatem, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością a więc czynności dla której nie jest określana cena, podstawą opodatkowania tego aportu, gdy zgodnie z przepisami *ustawy o podatku od towarów i usług* powstaje obowiązek podatkowy w odniesieniu do tej czynności, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2009 r., będzie wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, stosownie do art. 29 ust. 9 tej ustawy.

W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikająca z art. 2 Konstytucji RP, opiera się na pewności prawa, a więc na takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Jednostka musi mieć zatem możliwość określenia konsekwencji swoich zachowań na gruncie obowiązującego prawa. Z zasady lojalności państwa wobec adresatów norm prawnych wynika konieczność zagwarantowania maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03 i z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt P 40/07).

Mając na uwadze właśnie konieczność respektowania konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za konieczne rozstrzygnięcie ujawnionych rozbieżności w wykładni przepisów prawa podatkowego przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dlatego też, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich

Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich