

Wykładnia językowa nie zawsze wystarcza

Z WOKANDY

Jeśli przepisy podatkowe powodują problemy interpretacyjne, które należy wyeliminować poprzez ich zmianę, to w procesie ich wykładni w starym brzmieniu należy uwzględnić wolę ustawodawcy, nawet gdy nie wyraził jej wprost w regulacjach przejściowych.

Tak uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 5 lipca 2017 r. (VIII SA/Wa 184/17).

Stan faktyczny

W 2010 r. podatniczka osiągnęła przychód z tytułu konwersji wierzytelności na udziały, na warunkach przewidzianych w uchwale nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników spółki z o.o. Wierzytelności objęte konwersją powstały w związku z realizacją umowy pożyczki z marca 2010 r. zawartej pomiędzy podatniczką jako pożyczkodawcą, udziałowcem a spółką (potrącenie umowne z art. 14 § 4 k.s.h.).

Skarbowka wskazała, że podatniczka nie złożyła zeznania PIT-38 za 2010 r. i po przeprowadzeniu postępowania określiła jej zobowiązanie w PIT za ten rok. Przychód określiła na podstawie iloczynu liczby objętych przez nią udziałów i ich wartości nominalnej. Przy czym, w ocenie urzędników, podatniczka nie poniosła wydatków, które należałoby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Konwersja (zamiana) wierzytelności na udziały ma bowiem charakter wkładu niepieniężnego (aportu), a to oznacza, że nie stosuje się do nich art. 22 ust. 1e ustawy o PIT. Fiskus przekonywał, że w zamkniętym katalogu wydatków zaliczanych do kosztów z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej ustawodawca nie uwzględnił wierzytelności własnej, preferując wierzytelności nabyte od osób trzecich albo wydatki związane z wykonaniem zobowiązania. Wierzytelności, które konwertowano na udziały, nie były wydatkiem na nabycie, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PIT.

Podatniczka nie zgadzała się z takim stanowiskiem. W skardze do sądu administracyjnego zarzuciła m.in., że art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PIT w brzmieniu sprzed stycznia 2015 r. był niezgodny z Konstytucją. Prowadził bowiem do nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego i nierównego obciążenia podatkowego.

Rozstrzygnięcie

WSA w Warszawie uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie. Spór w sprawie sprowadza się do tego czy fiskus słusznie uznał, że skarżąca osiągnęła przychód równy dochodowi z tytułu konwersji wierzytelności na udziały. Jego zdaniem skarżąca nie poniosła żadnych wydatków na nabycie wierzytelności jako wkładu niepieniężnego, w zamian za który objęła udziały. Korzystna dla niej nowelizacja art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PIT, która weszła w życie 1 stycznia 2015 r., zdaniem urzędników, nie ma żadnego wpływu na wynik sprawy, która dotyczy zobowiązania podatkowego za 2010 r.

WSA doszedł do przekonania, że dla sprawy istotne znaczenie ma treść ww. przepisu w brzmieniu obowiązującym w 2010 r. Są to bowiem przepisy prawa materialnego znajdujące zastosowanie do zdarzenia, w wyniku którego skarżąca osiągnęła przychód (dochód) podlegający opodatkowaniu. Zdaniem sądu, wykładni tego przepisu, podobnie jak i innych przepisów art. 22 ust. 1e ustawy o PIT, należy jednak dokonywać w sposób kompleksowy.

Sąd zauważył, że zmieniając brzmienie art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PIT, ustawodawca wprowadził możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów także wydatków na wytworzenie (poza nabyciem) składników majątkowych będących przedmiotem wkładu niepieniężnego.

Z treści uzasadnienia projektu wynika przy tym wprost, że ustawodawca dostrzegł, iż art. 22 ustawy o PIT, w tym jego ust. 1e, powoduje problemy interpretacyjne, które należy wyeliminować poprzez zmianę przepisów. Oznacza to, że w procesie wykładni obowiązkiem interpretatora jest uwzględnienie woli ustawodawcy także wówczas, gdy nie wyraził jej wprost w przepisach przejściowych.

WSA uznał więc za wadliwe odmówienie skarżącej prawa do zaliczenia w ciężar kosztów jakiegokolwiek kwoty na podstawie wykładni językowej art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym w 2010 r. W realiach spornej sprawy, dokonując wykładni art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT, należy przyjąć za punkt wyjścia wykładnię językową, ale uzupełniać o inne metody wykładni (systemową, wewnętrzną i celowościową) w celu odfikowania normy prawnej znajdującej zastosowanie w sprawie w sposób prokonstytucyjny.

WSA zalecił uwzględnić te rozważania przy ponownym rozpoznaniu sprawy. W konsekwencji, jego zdaniem, środki pieniężne skarżącej faktycznie przekazane spółce w formie pożyczki należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w części faktycznie wykorzystanej do sfinansowania kosztów objęcia udziałów. Będzie tak oczywiście, jeśli organ odwoławczy nie dokona ustaleń

faktycznych istotnie innych od tych, które stanowiły podstawę do wydania decyzji uchylonej przez sąd. ©©

@ masz pytanie, wyślij e-mail do autorki

a.tarka@rp.pl

—Aleksandra Tarka

•ZDANIEM EKSPERTA



Mariusz Aleksandrowicz

radca prawny,
wspólnik FKA Furtek Komosa Aleksandrowicz sp.k.

Omówiony wyrok trudno jednoznacznie ocenić. Nie zgadzam się z tą częścią jego uzasadnienia, która akceptuje, że w wyniku potrącenia umownego, o którym mowa w art. 14 par. 4 k.s.h., wierzytelności o zwrot udziałowcowi pieniężnej pożyczki z wierzytelnością o wpłatę na kapitał zakładowy określonej kwoty pieniężnej, dochodzi do wniesienia wkładu niepieniężnego powodującego powstanie przychodu do opodatkowania. W mojej ocenie, takie stanowisko jest sprzeczne z regulacjami kodeksu spółek handlowych i kodeksu cywilnego dotyczącymi potrącenia. Potrącenie wzajemnych wierzytelności pieniężnych nie powoduje, że mamy do czynienia z konwersją wierzytelności na kapitał jako wkładem niepieniężnym. Niestety, jest to stanowisko aktualnie dominujące w orzecznictwie NSA. Orzecznictwo to zdaje się pomijać fakt, że tzw. konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy jest pojęciem doktrynalnym, a nie normatywnym i w związku z tym nie uwzględnia skutków prawnych wynikających z art. 14 par. 4 k.s.h.

W pełni natomiast podzielam tę część uzasadnienia, która wskazuje jak w takiej sytuacji ustalać koszt uzyskania przychodu, skoro, zdaniem sądu, przychód ten należało przypisać podatnikowi. Nie można było odmówić uznania za koszt uzyskania przychodu wierzytelności własnej potrąconej z wierzytelnością o wpłatę na kapitał tylko z tego powodu, że wierzytelność własna ze swej istoty nie była nabyta od podmiotu trzeciego, a więc nie towarzyszył jej powstaniu wydatek na jej nabycie od innego podmiotu.

Stanowisko organów podatkowych, że w takiej sytuacji przed zmianą przepisów obowiązującą od 1 stycznia 2015 r. nie można było rozpoznać kosztu uzyskania przychodu, było przejawem skrajnego fiskalizmu, czyniąc podatek dochodowy w istocie podatkiem przychodowym, gdzie przedmiotem opodatkowania nie jest dochód, ale przychód. Tak jak wskazał WSA w analizowanym wyroku, jedyną dopuszczalną i zgodną z Konstytucją wykładnią zmiany przepisów jest taka, która uznaje tę zmianę za mającą charakter interpretacyjny, a nie normatywny, tworzący nowy stan prawny. ©