

PRAKTYKA PODATKOWA

1/2018

**Problemy stanowienia i stosowania prawa
podatkowego**

Praktyka Podatkowa

NR 1/2018

Problemy stanowienia i stosowania prawa podatkowego

RPR 3593 Sąd Okręgowy w Poznaniu

ISSN 2451-5140

Redaktor naczelny
Mikołaj Kondej

Redakcja:
Redakcja Praktyki Podatkowej
Zakręt 10/1
60-351 Poznań

Wydawca:
Stowarzyszenie Mage.pl
Zakręt 10/1
60-351 Poznań

Druk i oprawa:
CONTACT
60-801 Poznań, ul. Marcelińska 18
tel. +48 61 861 57 99

Spis treści

Jan Kluza

**Głosa krytyczna do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii
Europejskiej z dnia 20 grudnia 2017 r., c 500/16**

4

Mikołaj Kondej

**Skutki podatkowe, na gruncie podatku od towarów i usług,
względnie bezskutecznej czynności cywilnoprawnej
przenoszącej własność rzeczy**

12

GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII
EUROPEJSKIEJ Z DNIA 20 GRUDNIA 2017 R., C
500/16

20 grudnia 2017 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE) wydał wyrok¹ w sprawie pytania prejudycjalnego na podstawie art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej² z wniosku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2016 r., w którym stwierdził, że „**zasady równoważności i skuteczności należy w świetle art. 4 ust. 3 TUE interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, tego rodzaju, co przepisy w postępowaniu głównym, umożliwiającym oddalenie wniosku o zwrot nadpłaty VAT, gdy wniosek ów został złożony przez podatnika po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia, pomimo że z wyroku Trybunału wydanego po upływie owego terminu wynika, że zapłata VAT stanowiąca przedmiot owego wniosku o zwrot nie była należna**”.

Powyższe orzeczenie zapadło w następującym stanie faktycznym: prowadząca działalność gospodarczą polegającą na zawieraniu umów leasingu Caterpillar Financial Services sp. z o.o. oferowała dodatkowo leasingobiorcom możliwość ubezpieczenia przedmiotu leasingu i w razie skorzystania przez nich z takiej możliwości, spółka zawierała z towarzystwem ubezpieczeniowym stosowną umowę ponosząc jej koszty, ale kosztami składek ubezpieczeniowych obciążając podmioty, na rzecz których umowa została zawarta. W wystawianych przez spółkę fakturach składki na ubezpieczenie traktowane były jako czynności zwolnione od podatku od towarów i usług (dalej jako VAT). W międzyczasie uchwałę w sprawie obowiązku opodatkowania podatkiem VAT kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu łącznie z podstawą opodatkowania wynikającą z umowy leasingu wydał Naczelny Sąd

¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (Druga Izba) z dnia 20 grudnia 2017 r., C-500/16 Legalis nr 1696934.

² Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. UE 2012 C 326/50, dalej jako: TFUE.

Administracyjny³. Wobec zawiadomienia Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie o zamiarze wszczęcia postępowanie kontrolnego za okres od grudnia 2005 do grudnia 2006 r., spółka złożyła korekty faktur VAT i w dniu 30 grudnia 2010 r. zapłaciła zaległy podatek VAT od niepodatkowanych wcześniej składek ubezpieczeniowych. W styczniu 2013 r. TSUE wydał wyrok⁴ z pytania prejudycjalnego NSA w ramach postępowania o odmowę zwolnienia z podatku VAT czynności ubezpieczenia przedmiotu leasingu, w którym TSUE stwierdził, że „Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy⁵”, wobec czego stanowi czynność zwolnioną od podatku VAT.

Wobec tego spółka Caterpillar wystąpiła w dniu 11 marca 2013 r. do Naczelnika Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie o zwrot nadpłaty VAT za okres od grudnia 2005 r. do grudnia 2011 r. Postanowieniem z dnia 11 kwietnia 2013 r. organ odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o zwrot nadpłaty VAT w odniesieniu do poszczególnych miesięcy od grudnia 2005 r. do listopada 2007 r. powołując się na upływ pięcioletniego terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Artykuł 80 § 1 ordynacji z kolei stanowi, że „Prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu”, a zgodnie z art. 79 § 2 o.p.⁶ „Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku”.

Powyższe postanowienie zostało utrzymane w mocy przez organ drugiej instancji, natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżone postanowienie uznając, że organ powinien wydać decyzję odmowną, a nie odmówić postanowieniem wszczęcia postępowania, a ponadto wskazał, że spółka nie mogła domagać się zwrotu nadpłaty podatku za wskazany okres wobec jego przedawnienia. Zarówno spółka jak i organ zaskarżyły powyższy wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA w tym stanie rzeczy uznając, że przepisy prawa polskiego nie przewidują podstawy prawnej umożliwiającej podmiotowi, który

³ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 listopada 2010 r., I FPS 3/10, LEX nr 736529.

⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r., C-224/11, Legalis nr 555673.

⁵ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE L 347.

⁶ W brzmieniu od 1 stycznia 2016 r. na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1649.

W dacie złożenia wniosku przez spółkę art. 79 § 2 o.p. miał następujące brzmienie: „Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

działając w zaufaniu do organów państwa, uiścił nienależny podatek, do żądania jego zwrotu już po terminie przedawnienia z art. 70 § 1 o.p., skierował pytanie prejudycjalne do TSUE o następującej treści: **Czy wyrażone w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej zasady skuteczności i lojalnej współpracy oraz równoważności lub jakakolwiek inna właściwa zasada przewidziana w prawie Unii, przy uwzględnieniu wykładni dokonanej przez Trybunał w wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, sprzeciwiają się w dziedzinie podatku od wartości dodanej przepisom krajowym lub praktyce krajowej, które uniemożliwiają zwrot nadpłaty powstałej w następstwie pobrania należnego VAT niezgodnie z prawem Unii w sytuacji, w której na skutek postępowania władz krajowych, jednostka mogła skorzystać ze swoich uprawnień dopiero po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego?**

Istotą orzeczenia TSUE w niniejszej sprawie była odpowiedź na kwestię wykładni art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁷ i płynącej zeń zasady lojalnej współpracy w kontekście tego, czy umożliwia ona krajom członkowskim oddalić wnioski o zwrot nadpłaty podatku VAT złożony po terminie przedawnienia, nawet wówczas, gdy orzeczenie TSUE stwierdzające możliwość ubiegania się o taki zwrot zapadło po upływie tego terminu. Argumentacja TSUE w niniejszej sprawie rozpoczyna się od stwierdzenia, że art. 267 TFUE przyznaje Trybunałowi kompetencję do wyjaśniania i uściślenia znaczenia oraz zakresu określonych norm będących przedmiotem postępowania od daty ich wejścia w życie oraz, że dokonana przezeń interpretacja może być stosowana do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku⁸. Ze stanowiskiem tym należy się co do zasady zgodzić, albowiem na tej właśnie podstawie spółka Caterpillar dochodziła zwrotu nadpłaty podatku VAT. TSUE wskazuje jednakże, że prawo do zwrotu podatku powstaje *per se* i „jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii”, a także, że kraje członkowskie „zachowują prawo stosowania zasad proceduralnych przewidzianych w ich wewnętrznym porządku prawnym, w szczególności w zakresie terminów prekluzji, z zastrzeżeniem przestrzegania zasad równoważności i skuteczności”⁹. Istotą problemu było więc to czy w realiach danej sprawy zachowana została zasada równoważności i skuteczności.

⁷ Traktat o Unii Europejskiej, Dz.U. UE C 326, dalej jako: TUE.

⁸ Punkt 31 uzasadnienia wyroku, zob. przywołany tam Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 kwietnia 2015 r., C 76/14, Legalis nr 1281372; zob. też: D. Antonów *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe* [w:] „Studia Finansowoprawne” nr 2, 2011, s. 9-24.

⁹ Punkt 35 i 37 uzasadnienia wyroku, zob. przywołany tam Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 września 2011 r., C-398/09, Legalis nr 364656.

Nie można się zgodzić ze stanowiskiem TSUE, który swoje rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie oparł na stwierdzeniu, że nie narusza zasady równoważności stosowanie jednakowego pięcioletniego terminu przedawnienia, który odnosi się zarówno do środków o charakterze wewnętrznym (chroniących interes fiskalny państwa), jak i środków mających na celu ochronę praw jednostek. Według Trybunału powyższy termin nie narusza zasady równoważności, albowiem „może on umożliwić każdemu przeciętnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii”. TSUE uznał, że w rozpoznawanej sprawie subiektywne przekonanie spółki Caterpillar o konieczności zapłaty podatku ze względu na wcześniejsze orzeczenie NSA nie było uzasadnione, albowiem spółka miała możliwość zakwestionowania żądania organów podatkowych na drodze sądowej bez konieczności oczekiwania na wykładnię odpowiednich przepisów.

Powyższa argumentacja Trybunału nie jest przekonująca. Co prawda, co do zasady, stosowanie jednakowego pięcioletniego terminu przedawnienia dla roszczeń organów podatkowych, a więc mających na celu ochronę praw podatnika i do zobowiązań państwa względem tego podatnika, czyni zadość zasadzie równoważności. Niemniej Trybunał nie odniósł się do kwestii różnic między tymi terminami. O ile bowiem w odniesieniu do przedawnienia nadpłaty termin przewidziany w art. 80 § 1 ordynacji podatkowej został przewidziany jako bezwzględny termin prawa materialnego¹⁰, tak termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określony w art. 68 § 1 i 2 takiego charakteru nie ma, ponieważ dalsze przepisy ordynacji przewidują szereg wyjątków powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia, które nie znajdują zastosowania do przedawnienia nadpłaty. Prowadzi to zatem do wyraźnego uprzywilejowania pozycji organów państwa względem pozycji podatnika. Co do powiązania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego a zwrotu nadpłaty już w 2012 r. NSA stwierdził, że „Przedawnienie zobowiązania podatkowego nie powoduje niemożności wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, skoro istotą sprawy jest w tym przypadku stwierdzenie, czy część (całość) kwoty zapłaconej jako podatek faktycznie nie jest podatkiem należnym”¹¹.

Ponadto, nie jest trafna argumentacja Trybunału odnośnie tego, że spółka miała możliwość odmówienia zapłaty żadanego zaległego podatku VAT. Gdyby spółka postąpiła tak

¹⁰ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 80, teza nr 2.

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 marca 2012 r., II FSK 1982/11, LEX nr 1167748.

jak chciałby tego TSUE i nie zapłaciła należnego według organów podatkowych i ówczesnej linii orzeczniczej NSA zaległego podatku, naraziłaby się na jeszcze większą odpowiedzialność podatkową z tytułu odsetek, a także z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego (począwszy od 1 stycznia 2017 r.¹²) w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 112b ustawy o VAT. W stosunku zaś do pracowników spółki na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. możliwe było ich pociągnięcie do odpowiedzialności karno-skarbowej, a na podstawie art. 24 § 1 k.k.s. obciążenie posiłkowo karą grzywny samej spółki. Pozostaje zatem bez wątpliwości, że działanie spółki w przedmiotem sprawie nie było sprzeczne z postępowaniem przeciętnie uważnego podatnika, było ono bowiem skierowane na minimalizację negatywnych skutków podatkowych dla spółki w oparciu o przyjętą przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładnię przepisów. Według orzecznictwa Trybunału w systemie praworządnym obywatel ma prawo do ochrony swoich przewidywań opartych na obowiązujących normach prawnym, klarownych przepisach oraz stałości orzecznictwa¹³. Czynienie przeciętnie uważnemu podatnikowi zarzutu z tego, że zastosował się do powszechnie obowiązujących przepisów oraz utrwalonej linii orzeczniczej unikając w ten sposób dalszych niekorzystnych dla siebie konsekwencji jest sprzeczne z podstawowymi zasadami Unii Europejskiej. Dopiero wydanie przez TSUE wyroku w sprawie BGŻ Leasing w 2013 r. oraz wydana w jej następstwie interpretacja ogólna Ministra Finansów¹⁴ umożliwiły spółce zasadne podnoszenie zwrotu zapłaconego nienależnie podatku. W tych zatem okolicznościach na gruncie polskiej regulacji ordynacji podatkowej bardziej zasadne byłoby stwierdzenie, że nadpłata podatku powstaje w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości (art. 74 ordynacji), a zatem od tego terminu liczyć należy termin przedawnienia określony w art. 80 § 1 ordynacji. Podstawowe bowiem znaczenie dla kwestii zwrotu nadpłaty podatku ma termin określony w art. 80 § 1 o.p., a nie w art. 70 § 1 o.p. Bezpieczeństwo prawne podatnika oraz ochrona jego praw słusznie nabytych przemawiają za tym by nie były one zbyt mocno ograniczone bez możliwości przeciwdziałania temu zjawisku przez podatnika¹⁵. Celem wykładni prawa podatkowego jest z kolei realizacja zasady pewności prawa i sprawiedliwości opodatkowania¹⁶. Wobec tego taka wykładnia przepisów ordynacji, która przez wykorzystanie niedozwolonej praktyki państwa w zakresie opodatkowania czynności leasingowych, uniemożliwia następnie podatnikowi podważenie tej nielegalnej praktyki ze względu na wpływ

¹² Rozdział 5 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. 2016 poz. 1948.

¹³ R. Mastalski *Wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2/2011, s. 123.

¹⁴ Interpretacja/ Ogólna Nr PT3/033/1/101/AEW/13/63224 Ministra Finansów wydana w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o., Dz.Urz. MF z 2013 r. poz. 22.

¹⁵ A. Gomułowicz *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 30.

¹⁶ R. Wolański *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2016, s. 65.

czasu, którego biegu strona nie mogła skutecznie przerwać, jest sprzeczne z zasadą równoważności.

Z powyższych zatem względów stanowisko zawarte w glosowanym wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej budzi co najmniej kontrowersje. Wywiedziona bowiem przezeń teza trudna jest do obrony przede wszystkim z punktu widzenia słuszności i celowości prawa. Zadać bowiem sobie należy pytanie o istotę i rolę jaką w systemie podatkowym pełnić powinna instytucja zwrotu nadpłaty podatku, którą jest przecież zabezpieczenie interesu podatników. Ograniczenie tej istoty stanowi określony termin dla skorzystania z przysługującego podatnikowi prawa, jednak nie powinien on być rozumiany w taki sposób, który w ogóle uniemożliwiałby skorzystania z prawa. Dopiero obiektywna możliwość skorzystania z prawa i upływ określonego terminu pozwala domniemać, że strona rezygnuje z przysługującego jej uprawnienia. Tymczasem wywodzona przez TSUE taka możliwość uregulowania przez kraj członkowski przepisów podatkowych, które ze względu na upływ terminów powodują niemożliwość zakwestionowania pobranego podatku po upływie terminu jego przedawnienia, kiedy po tym terminie powstały ku temu okoliczności, jest sprzeczna z istotą tej instytucji.

Streszczenie

Glosa dotyczy orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zapadłego w wyniku pytania prejudycjalnego polskiego Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącego możliwości domagania się zwrotu nadpłaty podatku po terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego. TSUE przyjął w nim negatywne dla podatnika stanowisko, co zostaje poddane krytyce w glosie.

Słowa kluczowe

Przedawnienie, nadpłata podatku, VAT, leasing.

O Autorze

Jan Kluza – magister prawa, doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, aplikant Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury.

Summary

The gloss concerns about judgement of the Court of Justice of the European Union as a result of the question referred by the Polish Supreme Administrative Court regarding the possibility of requesting the reimbursement of tax overpayment after the statute of limitations for the tax liability. The CJEU adopted a negative position for the taxpayer, which is criticized in a loud voice.

Key words

Expiration, overpaid tax, VAT, leasing.

**SKUTKI PODATKOWE, NA GRUNCIE PODATKU
OD TOWARÓW I USŁUG, WZGLĘDNIE
BEZSKUTECZNEJ CZYNNOŚCI
CYWILNOPRAWNEJ PRZENOSZĄCEJ
WŁASNOŚĆ RZECZY**

Szereg obowiązujących przepisów przewiduje, iż w określonych okolicznościach, czynność prawna staje się z mocy prawa lub może zostać uznana przez sąd za względnie bezskuteczną wobec określonego podmiotu¹⁷. Przedmiotem mojego zainteresowania w niniejszym artykule będą takie czynności prawne, na skutek, których doszło do opodatkowanego podatkiem od towarów i usług przeniesienia własności z dłużnika na osobę trzecią, a następnie które zostały uznane za bezskuteczne wobec konkretnego wierzyciela, masy upadłości czy masy restrukturyzacyjnej. Celem tekstu jest przedstawienie i próba rozstrzygnięcia wątpliwości związanych z tym jak na gruncie podatku od towarów i usług należy opodatkować rozliczenia stron będące konsekwencją stwierdzenia względnej bezskuteczności czynności cywilnoprawnej. Problematyka ta, w szczególności w odniesieniu do skutków podatkowych rozliczeń wynikających z bezskuteczności stwierdzonej w postępowaniach upadłościowych i restrukturyzacyjnych, jest jedną z bardziej skomplikowanych, z którymi spotkałem się w swojej praktyce. Na wątpliwości podatkowe nakładają się bowiem w tym przypadku kontrowersje odnośnie do cywilnoprawnego charakteru bezskuteczności czynności we wskazanych postępowaniach.

1. Konsekwencje cywilnoprawne stwierdzenia bezskuteczności czynności

Omówienie skutków podatkowych rozliczeń związanych z bezskutecznością czynności cywilnoprawnych wymaga w pierwszej kolejności zarysowania konsekwencji cywilnoprawnych takiej sytuacji. Zwrócenia uwagi wymaga w szczególności fakt, iż konsekwencje bezskuteczności stwierdzonej na gruncie przepisów kodeksu cywilnego nie są w pełni tożsame

¹⁷ Niekiedy uznanie czynności za bezskuteczną wywołuje konsekwencje dla całego szeregu podmiotów. Tak jest przykładowo w postępowaniu upadłościowym czy sanacyjnym, w którym bezskuteczność stwierdza się w odniesieniu odpowiednio do masy upadłościowej czy masy sanacyjnej. W praktyce masa ta służy jednak zaspokojeniu interesów wierzycieli, a więc, w sensie ekonomicznym, można mówić, iż stwierdzenie bezskuteczności następuje w stosunku do ogółu wierzycieli upadłego czy podmiotu w sanacji (tak m.in. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 3 października 2007 r., IV CSK 18.4/07)

z tymi, które wystąpią w przypadku jeżeli bezskuteczność zostanie ustalona w oparciu o przepisy prawa upadłościowego czy restrukturyzacyjnego.

Na gruncie przepisów kodeksu cywilnego względna bezskuteczność czynności oznacza, iż chociaż sama czynność prawna pozostaje ważna, to jednak określony podmiot uzyskuje możliwość zaspokojenia się ze składników, które na skutek tej czynności wyszły z majątku dłużnika (np. wskutek zbycia rzeczy lub prawa) lub do niego nie weszły (np. wskutek zwolnienia z długu)¹⁸. Inaczej mówiąc rozporządzenie uznane za względnie bezskuteczne względem określonego podmiotu nie wywołuje wobec niego skutków - może być przez niego traktowane jako nieistniejące¹⁹. W praktyce, w przypadku stwierdzenia, na podstawie przepisów kodeksu cywilnego, względnej bezskuteczności czynności, która przeniosła własność majątku z dłużnika na osobę trzecią, wierzyciel uzyskuje możliwości prowadzenia egzekucji z tego majątku, nie dochodzi jednak do zwrotnego przeniesienia jego posiadania/własności z osoby trzeciej na dłużnika²⁰. Egzekucja jest prowadzona w tym przypadku na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przeciwko dłużnikowi, bez konieczności uzyskania tytułu wykonawczego przeciwko osobie trzeciej, będącej aktualnym właścicielem składnika majątku²¹. Organ egzekucyjny ze środków uzyskanych ze sprzedaży majątku objętego bezskutecznością zaspokaja kolejno: wierzycieli dłużnika wobec których orzeczono bezskuteczność, wierzycieli osoby trzeciej a pozostałą nadwyżkę przekazuje osobie trzeciej. W razie umorzenia takiej egzekucji, np. ze względu na jej bezskuteczność, majątek pozostaje we władaniu osoby trzeciej. W przypadku gdy w toku egzekucji dojdzie do sprzedaży przez organ egzekucyjny majątku objętego bezskutecznością osobie trzeciej przysługuje roszczenie odszkodowawcze do dłużnika²².

W postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym stwierdzenie bezskuteczności, skutkuje powstaniem po stronie masy roszczenia o zwrot majątku²³. W przypadku jeżeli przekazanie w naturze składników majątku objętych bezskutecznością jest niemożliwe, do masy wpłaca się równowartość w pieniądzu. Osoba trzecia, za zgodą sędziego-komisarza, może

¹⁸ Zob. art. 532 kodeksu cywilnego (ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny.); dla określenia wskazanych składników posługuję się w tekście pojęciem „składników majątku objętych bezskutecznością”.

¹⁹ P. Machnikowski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Legalis/El. 2017 wyd. 7, komentarz do art. 523 kc.

²⁰ K. Hałdyj [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, Legalis/El., komentarz do art. 532 kc.

²¹ Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 21 lutego 2013 r. (I Acz 167/13) 21.2.2013 r.

²² M. Gutowski, *Bezskuteczność czynności prawnej*, Warszawa 2017, s. 139.

²³ Art. 134 ust. 1 prawa upadłościowego (ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe) ; art. 307 prawa restrukturyzacyjnego (ustawa z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne)

zwolnić się z obowiązku przekazania do masy tego, co wskutek czynności z majątku dłużnika ubyło, przez zapłatę różnicy między wartością rynkową świadczenia dłużnika z dnia zawarcia umowy, a wartością świadczenia otrzymanego przez dłużnika²⁴.

Wśród przedstawicieli doktryny prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego nie ma jednolitego stanowiska odnośnie do charakteru roszczenia masy o zwrot składników majątku objętych bezskutecznością²⁵. W szczególności nie jest jasne czy zwrot do masy przenosi wyłącznie posiadanie czy też mamy w tym przypadku do czynienia z roszczeniem o zwrotne przeniesienie własności. Zwolennicy pierwszego podejścia wskazują, iż istota względnej bezskuteczności na gruncie prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego jest zbliżona do tej wynikającej z przepisów kodeksu cywilnego. Bezskuteczności wynikającej z prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego przypisują więc oni egzekucyjny charakter. W tym ujęciu obowiązek wydania majątku objętego bezskutecznością należy rozumieć jako środek techniczny umożliwiający efektywne prowadzenie egzekucji uniwersalnej. W razie umorzenia postępowania majątek, który wrócił do masy, na skutek stwierdzenia względnej bezskuteczności czynności, podlegać powinien zwrotowi nie dłużnikowi, a osobie trzeciej, która nabyła dany składnik majątku na skutek czynności bezskutecznej²⁶. Zwolennicy drugiego poglądu uważają, iż norma zobowiązująca osobę trzecią do wydania majątku do masy nie ma charakteru wyłącznie egzekucyjnego²⁷. W ocenie przedstawicieli tego nurtu wraz z wydaniem przez osobę trzecią majątku do masy następuje trwałe przeniesienie na masę prawa własności²⁸.

Moim zdaniem zasadne jest stanowisko, zgodnie z którym wydanie przez osobę trzecią do masy upadłości majątku skutkuje przejściem na masę prawa własności do tego majątku. Za jego zasadnością przemawia wzgląd na cele egzekucji uniwersalnej, co szczegółowo wyjaśniłem w innym swoim artykule²⁹. Taka ocena ma wpływ na przyjmowane przeze mnie poglądy odnośnie do opodatkowania podatkiem od towarów i usług rozliczeń będących konsekwencją stwierdzenia bezskuteczności czynności w toku postępowania upadłościowego czy restrukturyzacyjnego. Niemniej ponieważ mój pogląd w tym zakresie nie wpisuje się w

²⁴ Art. 134 ust. 1 prawa upadłościowego; art. 307 ust. 2 prawa restrukturyzacyjnego.

²⁵ S. Gurgul [w:] *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Legalis/El. 2018 wyd. 11, Komentarz do art. 307 prawa restrukturyzacyjnego.

²⁶ S. Gurgul [w:] *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Legalis/El. 2018 wyd. 11, Komentarz do art. 364 prawa upadłościowego; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 września 2014 r. (II CSK 609/13); S. Gurgul [w:] *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Legalis/El. 2018 wyd. 11, Komentarz do art. 134 prawa upadłościowego.

²⁷ Tak m.in. R. Adamus, *Skutki bezskuteczności czynności upadłego w rozumieniu art. 134 Prawa upadłościowego i naprawczego*, Przegląd ustawodawstwa gospodarczego 1/2012, s. 12-16.

²⁸ Ibidem, s. 15.

²⁹ M. Kondej, *Charakter bezskuteczności czynności przenoszącej własność stwierdzonej na podstawie przepisów prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego w świetle celu tych postępowań*, Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo-Ekonomia 4/2018, s. 4-11.

dominującą linię prezentowaną przez doktrynę, poniżej zwracam uwagę również na podatkowe konsekwencje przyjęcia poglądu odmiennego, zgodnie z którym wydanie przez osobę trzecią składników do masy ma charakter wyłącznie egzekucyjny.

2. Bezskuteczność czynności a prawidłowość opodatkowania pierwotnej dostawy

Przystępując do analizy skutków podatkowych, na gruncie podatku od towarów i usług, wiążących się ze względną bezskutecznością czynności, pierwszym problemem, który wymaga rozstrzygnięcia jest to czy jej stwierdzenie wpływa w jakiś sposób na opodatkowanie podatkiem od towarów i usług pierwotnej dostawy towarów zrealizowanej pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią. W tym kontekście wskazać należy, iż na gruncie podatku od towarów i usług opodatkowaniu podlega m.in. dokonywana przez podatnika³⁰, dostawa towarów³¹, rozumiana jako przeniesienie prawa do rozporządzania nimi jak właściciel³². Dla potrzeb podatku od towarów i usług nie można przy tym utożsamiać przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel z przeniesieniem własności na gruncie prawa cywilnego³³. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika bowiem wyraźnie, iż dostawą towaru jest także taka transakcja, której skutkuje przeniesieniem ekonomicznej własności towarów, mimo że nie dochodzi do formalnego przeniesienia własności na gruncie prawa cywilnego³⁴. Z drugiej strony pewne transakcje przenoszące własność na gruncie cywilistycznym, takie jak na przykład przewłaszczenie na zabezpieczenie, nie są uznawane za dostawę towarów na gruncie podatku od towarów i usług, bowiem nie przenoszą faktycznych uprawnień do rozporządzania rzeczą³⁵.

W kontekście przywołanej definicji pozostaje dla mnie jasne, iż sam fakt stwierdzenia bezskuteczności czynności nie skutkuje tym, iż pierwotne przeniesienie własności traci przymiot dostawy towarów, rozumianej jako transakcja przenosząca prawo do rozporządzania towarami jak właściciel. Stwierdzenie bezskuteczności czynności nie niweluje bowiem *ex tunc*

³⁰ Na gruncie art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535) 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.

³¹ Kwestię kwalifikacji rzeczy i praw jako towarów pozostawiam poza przedmiotem rozważań. Warto zwrócić jednak uwagę, iż poza zakresem ustawy o podatku od towarów i usług pozostają transakcje, których przedmiotem jest przedsiębiorstwo jak i jego zorganizowane części.

³² Art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535)

³³ J. Materwicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, Lex/El. 2018 stan prawny: 15 kwietnia 2018 r., komentarz do art. 7.

³⁴ Zob. m.in. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 lutego 1990 r. C-320/88.

³⁵ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Lex/El. 2018 wyd. XI, komentarz do art. 7 ustawy o VAT.

skutków pierwotnego przeniesienia własności. Bezskuteczność wywiera konsekwencje dopiero od chwili jej orzeczenia we właściwym trybie (tj. *ex nunc*). Osoba trzecia, która na podstawie względnie bezskutecznej czynności nabyła własność towaru, do momentu skierowania wobec niej roszczenia przez wierzyciela, może w pełni korzystać z uprawnień właścicielskich. Niejednokrotnie uznanie czynności za bezskuteczną może wystąpić przy tym po latach korzystania przez osobę trzecią z nabytej własności lub nie nastąpić w ogóle. Trudno byłoby argumentować, iż przez ten okres osoba ta nie mogła dysponować nabytym majątkiem jak właściciel, a tym samym iż wydanie majątku tej osobie nie było dostawą towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. W efekcie, w mojej ocenie, stwierdzenie względnej bezskuteczności czynności nie wpływa na prawidłowość opodatkowania pierwotnej dostawy podatkiem od towarów i usług.

Dużo bardziej złożony jest problem tego czy skutkiem względnej bezskuteczności czynności pozostaje zaistnienie podstaw do następcej korekty podstawy opodatkowania dostawy wynikającej z tej czynności. Omawiana wątpliwość wynika z tego, iż art. 29a ust. 10 ustawy o VAT przewiduje, iż podstawę opodatkowania obniża się m.in. o wartość zwróconych towarów. Na gruncie wskazanego przepisu, wydaje się, iż istotą zwrotu towarów pozostaje odwrócenie skutków pierwotnej transakcji, zwrotne przeniesienie uprawnień właścicielskich. Zwrotowi temu mogą niewątpliwie towarzyszyć też roszczenia nabywcy towarów wobec dostawcy (przykładowo: związane z odpowiedzialnością za szkodę związaną z wadliwością zwracanego towaru).

Na gruncie przywołanego art. 29a ust. 10 ustawy o VAT powstać może pytanie czy wydania przez osobę trzecią majątku organowi egzekucyjnemu, upadłemu czy podmiotowi w restrukturyzacji nie należy traktować jako zwrotu towaru. Pytanie to jest o tyle zasadne, iż w momencie takiego wydania organ uzyskuje daleko idące uprawnienia do zarządzania rzeczą. Jak już zaś wspomniano do przejścia prawa rozporządzania towarami jak właściciel na gruncie VAT, w tym zwrotnego przejścia takiego prawa, nie jest konieczne przejście własności w rozumieniu cywilnoprawnym. Ponadto wydaniu przez osobę trzecią majątku towarzyszy powstanie wobec dłużnika roszczenia. Na gruncie kodeksu cywilnego będzie to roszczenie o naprawienie szkody, obejmujące m.in. wartość świadczenia wzajemnego. Podobnie, zgodnie z regulacjami prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, w razie zwrotu przez osobę trzecią do masy majątku objętego na skutek czynności bezskutecznej, osobie trzeciej przysługuje roszczenie o zwrot świadczenia wzajemnego³⁶. Upodabnia to wydanie składników majątku objętych bezskutecznością do zwrotu towarów. Powstaje więc pytanie czy powinniśmy w tym

³⁶ Zob. art. 134 ust. 1 prawa upadłościowego; art. 307 ust. 2 prawa restrukturyzacyjnego

przypadku zastosować art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, a co za tym idzie dokonać następcej korekty podstawy opodatkowania pierwotnej transakcji.

3. Skutki podatkowe rozliczeń wynikających z bezskuteczności czynności stwierdzonej w postępowaniu cywilnym

Rozstrzygnięcie o zasadności rozpoznania, dla potrzeb podatku od towarów i usług, zwrotu towarów wydaje się łatwiejsze w przypadku rozpatrywania skutków bezskuteczności orzeczonej na gruncie kodeksu cywilnego. W tej sytuacji nie ma bowiem wątpliwości, iż bezskuteczność nie skutkuje zwrotnym przeniesieniem własności. Oznacza to, że do momentu sprzedaży egzekucyjnej osoba trzecia pozostaje formalnym właścicielem składników majątku. Co prawda na skutek stwierdzenia bezskuteczności i zajęcia organ egzekucyjny uzyskuje uprawnienia zbliżone do właścicielskich (w szczególności ma prawo zarządzania rzeczą i czerpania z niej korzyści), można by więc zastanawiać się czy nie nabywa on samodzielnie, w imieniu wierzycieli czy dłużnika prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Niemniej z analogiczną sytuacją mamy do czynienia również w przypadku “zwykłego” zajęcia egzekucyjnego, w przypadku którego ustawodawca jednoznacznie, w art. 18 ustawy o VAT, rozstrzyga iż komornik pełni jedynie rolę płatnika, a nie podatnika podatku VAT. Podatnikiem pozostaje dłużnik, co oznacza iż ustawodawca jednoznacznie przesądza, iż wydanie majątku organowi egzekucyjnemu nie stanowi dostawy towarów.

W odniesieniu do bezskuteczności orzeczonej na gruncie kodeksu cywilnego dodatkowym ważkim argumentem przeciw możliwości traktowania rozliczeń z nią związanych jako zwrotu towaru jest fakt, iż w przypadku zaspokojenia całości roszczeń wierzycieli wobec, których orzeczono bezskuteczność nadwyżka majątku pozostała po jego sprzedaży jest przez organ egzekucyjny przekazywana osobie trzeciej (jeżeli brak jest zajęć ze strony wierzycieli osoby trzeciej). Oznacza to, iż osoba trzecia może być beneficjentem sprzedaży dokonywanej przez organ egzekucyjny. Z ekonomicznego punktu widzenia sprzedaż majątku objętego bezskutecznością można więc traktować jako dokonywaną przez organ postępowania na jej rzecz, zaś fakt, iż środki ze sprzedaży są przekazywane w części wierzycielom wobec, których stwierdzono bezskuteczność można wiązać z obowiązkiem zaspokojenia przez osobę trzecią swego rodzaju szkody wyrządzonej wierzycielom dłużnika (polegającej na wyprowadzeniu z majątku dłużnika składników w drodze nierynkowej transakcji). Inaczej mówiąc, fakt iż osoba trzecia może otrzymać część środków ze sprzedaży składników majątku, implikuje w mojej ocenie, iż nie mamy tutaj do czynienia ze zwrotnym przeniesieniem własności w rozumieniu

art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, gdyż osoba ta ma nadal ma możliwość czerpania korzyści ze sprzedaży zajętego majątku.

W przypadku sprzedaży przez organ egzekucyjny majątku objętego bezskutecznością kwestią sporną może być to czy w omawianej sytuacji komornik pełni funkcję płatnika podatku. Literalne brzmienie art. 18 ustawy o VAT wskazuje bowiem, że organy egzekucyjne pełnią funkcję płatnika jedynie od dostawy towarów będących własnością dłużnika oraz składników majątku posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów. W omawianej sytuacji składniki majątku objęte bezskutecznością są zaś własnością nie dłużnika a osoby trzeciej. Chociaż logika i względy celowościowe nakazywałyby traktowanie również w tym przypadku komornika jako płatnika podatku VAT, zakaz wykładni rozszerzającej prawa podatkowego, w mojej ocenie, czyni nałożenie na komornika obowiązków płatnika niedopuszczalnym³⁷. Implikuje to zasadność postulowania interwencji legislacyjnej ustawodawcy ukierunkowanej na powierzenie i w tym przypadku komornikowi funkcji płatnika. Obecne uregulowanie prowadzi bowiem do tego, że dostawę powinna opodatkować osoba trzecia, z własnych środków regulując należny podatek VAT. Brak jest podstawy prawnej do przekazania osobie trzeciej równowartości tego podatku przez organ egzekucyjny, do którego wpływa kwota brutto otrzymana ze sprzedaży.

Podsumowując rozważania dotyczące skutków w podatku VAT bezskuteczności czynności stwierdzonej na gruncie przepisów prawa cywilnego należy przyjąć, iż nie dochodzi w tym przypadku, w momencie wydania przez osobę trzecią majątku organowi egzekucyjnemu, do jakiegokolwiek przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Tym samym brak jest podstaw do rozpoznania korekty dokonanej dostawy towarów w trybie art. 29a ust. 10 ustawy o VAT. *De lege lata* w tym przypadku sprzedaż egzekucyjną winna opodatkować osoba trzecia, a komornik nie pełni w tym przypadku funkcji płatnika. *De lege ferenda* zasadne wydaje się jednak postulowanie powierzenia mu tej roli.

³⁷ Odmienne: Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 30 marca 2015 r. (ILPP1/443-1172/14-4/MK); Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 15 stycznia 2008 r. (IPPP1/443-611/07-2/GD).

4. Skutki podatkowe rozliczeń wynikających z bezskuteczności czynności stwierdzonej w postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym

Ocena zasadności korekty podstawy opodatkowania pozostaje bardziej złożona w przypadku bezskuteczności orzeczonej na gruncie prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego³⁸. Istotę bezskuteczności wobec masy można scharakteryzować jako dążenie do naprawienia ubytku wyrządzonego przez nierynkową transakcję w majątku dłużnika. Co do zasady odbywa się to poprzez wydanie masy składników majątku objętych bezskutecznością. Osoba trzecia ma jednak możliwość zatrzymania rzeczy jeżeli dokona zapłaty różnicy między wartością rynkową przeniesionego majątku, a wartością świadczenia wzajemnego które dłużnik otrzymał za ten majątek³⁹. Nadto w przypadku gdy przekazanie do masy składników w naturze jest niemożliwe, osoba trzecia jest zobowiązana wpłacić do masy równowartość w pieniądzu.

Nie mam wątpliwości, że zarówno w przypadku gdy osoba trzecia zatrzymuje rzecz, jak i w przypadku gdy jej przekazanie do masy w naturze jest niemożliwe brak jest jakichkolwiek podstaw do korekty pierwotnie rozpoznanej dostawy towarów. W obu sytuacjach osoba trzecia faktycznie uzyskuje bowiem uprawnienia właścicielskie a zwrotne przeniesienie prawa rozporządzania towarami jak właściciel nie następuje. Wydaje się wręcz, iż wskazana sytuacja powinna skutkować podwyższeniem podstawy opodatkowania pierwotnej transakcji, bowiem do masy następuje wpływ dodatkowego świadczenia za dostarczony majątek.

Problematyczne jawią się te przypadki gdy na skutek stwierdzenia bezskuteczności osoba trzecia przekazuje składniki majątku objęte bezskutecznością do masy. Pojawia się bowiem w tym przypadku pytanie czy takie przekazanie przenosi prawo do rozporządzenia towarami jak właściciel z osoby trzeciej na masę, jeżeli tak to w którym momencie oraz czy takie ewentualne przeniesienie należy traktować jako zwrot towarów czy też odrębną dostawę towarów. Dokonana w tym zakresie ocena pozostaje zaś o tyle istotna, iż wpływa ona na rozstrzygnięcie czy sprzedaż w toku postępowania upadłościowego i restrukturyzacyjnego składników majątku objętych bezskutecznością jest dostawą dokonywaną przez dłużnika czy też przez osobę trzecią.

Jak już wskazywałem, moim zdaniem, w postępowaniach upadłościowych i restrukturyzacyjnych, przeniesienie przez osobę trzecią na masę składników majątku objętych bezskutecznością skutkuje trwałym przejściem na masę własności wskazanych składników.

³⁸ Art. 134 prawa upadłościowego i art. 307 prawa restrukturyzacyjnego.

³⁹ Zob. art. 134 ust. 1 prawa upadłościowego; art. 307 ust. 2 prawa restrukturyzacyjnego.

Powyższa refleksja implikuje zaś stwierdzenie, że w danym przypadku mamy do czynienia z jakąś formą przejścia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Niemniej, zważywszy że prezentowany przeze mnie pogląd pozostaje w mniejszości, wskazać się godzi także, iż w przypadku przyjęcia za poprawną tezy o ściśle egzekucyjnym charakterze bezskuteczności skłaniałbym się, przez analogię do postępowania egzekucyjnego, do przyjmowania, iż przejęcie przez masę składników majątku objętych bezskutecznością nie daje podstaw do rozpoznania jakichkolwiek skutków w podatku VAT. Dopiero w momencie sprzedaży składników w toku postępowania pojawiałyby się podstawy do rozpoznania dostawy towarów, przy czym dostawę taką należałoby konsekwentnie rozpoznawać po stronie osoby trzeciej a nie dłużnika. Skoro bowiem wydanie składników majątku objętych bezskutecznością do masy nie przeniosło prawa do rozporządzania tymi składnikami jak właściciel na masę, to zgodnie z zasadą *nemo plus iuris in alium transferre potest quam ipse habet*, masa nie może dokonać przeniesienia wskazanych praw dalej. Dla spójności systemu opodatkowania VAT konieczne jest by opodatkowane dostawy stanowiły zamknięty ciąg, a więc by nie występowała sytuacja, w której dostawy towarów dokonuje podmiot, który uprzednio nie nabył prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Problematyczne przy takim ujęciu jawi się to, iż w omawianej sytuacji brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do rozliczenia podatku od towarów i usług przez masę jako płatnika. Oznacza, to że dostawę powinna opodatkować osoba trzecia. Nałożenie na nią obowiązku odprowadzenia należnego VAT prowadziłoby jednak do jej dodatkowego poszkodowania, bowiem uiszczanego podatku nie mogłaby w żaden sposób odzyskać. Brak jest bowiem przepisu, który pozwalałby osobie trzeciej ubiegać się o zwrot z masy równowartości podatku zapłaconego przez nabywcę składników majątku objętych bezskutecznością.

Powracając jednak do omówienia prezentowanego przeze mnie stanowiska, w myśl którego przeniesienie własności składników majątku na masę przenosi ich własność, otwartym pozostaje pytanie czy należałoby w tym przypadku rozpoznać wydanie takich składników jako zwrot towarów, w rozumieniu art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, dający podstawę do korekty podstawy opodatkowania pierwotnej transakcji czy też jako odrębną dostawę towarów⁴⁰. Odpowiedź na to pytanie pozostaje trudna bowiem przepisy ustawy o VAT nie dają wskazówek, jakie cechy charakteryzują zwrot towarów.

Na pierwszy rzut oka niezależnie od tego czy wydanie przez osobę trzecią składników do masy potraktujemy jako zwrot towarów czy też jako odrębną dostawę konsekwencje

⁴⁰ Analogiczny problem będzie dotyczył zwrotu osobie trzeciej przez masę świadczenia wzajemnego, jeżeli oczywiście ma ono charakter rzeczowy.

podatkowe będą pozostawać takie same. W przypadku rozpoznania zwrotu masa będzie bowiem uprawniona do korekty podatku należnego wynikającego z pierwotnej transakcji, zaś sobą trzecia zobowiązana do korekty dokonanego odliczenia. W przypadku rozpoznania przekazania jako odrębnej dostawy masa uzyska prawo do odliczenia, zaś osoba trzecia będzie zobowiązana do zapłaty podatku należnego. Uwzględniając, że podstawę opodatkowania ewentualnej odrębnej dostawy towarów, stanowiłaby, w myśl art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, wartość świadczenia wzajemnego, do którego zwrotu będzie zobowiązana masa, sposób rozpoznania transakcji nie będzie miał, w istotnej części przypadków, rzeczywistego wpływu na efekt ekonomiczny rozliczeń stron z tytułu podatku VAT. Wartość korekty odliczenia po stronie osoby trzeciej przy rozpoznaniu zwrotu towarów będzie bowiem odpowiadać wartości podatku należnego, który podlegałby wpłacie przez osobę trzecią w przypadku potraktowania transakcji jako odrębnej dostawy towarów. Analogicznie po stronie dłużnika równowartość podatku, który podlegałby odliczeniu w razie rozpoznania odrębnej dostawy byłaby tożsama z wartością korekty podatku należnego, do której dłużnik byłby uprawniony przy rozpoznaniu zwrotu towarów.

Niestety dostrzec można co najmniej kilka wyjątków od ogólnej reguły, iż sposób rozpoznania dla celów podatkowych przekazania składników majątku przez osobę trzecią do masy nie będzie miał wpływu na rozliczenia z tytułu podatku od towarów i usług. Jednym z takich wyjątków będzie sytuacja gdy osoba trzecia nie prowadzi działalności lub korzysta ze zwolnienia podmiotowego. W takiej sytuacji, gdyby uznać iż wydanie przez nią składników majątku objętych bezskutecznością należałoby traktować jako odrębną dostawę towarów, wówczas nie podlegałaby ona opodatkowaniu. Podatek uiszczony przy pierwotnej dostawie przez dłużnika nie podlegałby zaś zwrotowi. Z ekonomicznego punktu widzenia masa ponosiłaby więc ciężar podatku VAT. Sposób rozpoznania transakcji może mieć wpływ na rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług także wtedy gdy na skutek upływu czasu od momentu pierwotnej dostawy do momentu stwierdzenia bezskuteczności czynności zmieni się charakter podatkowy towarów. Przykładowo przy obrocie nieruchomościami dostawa w ramach pierwszego zasiedlenia podlega, co do zasady, opodatkowaniu, jednak kolejne dostawy dokonywane po upływie okresu dwóch lat od pierwszego zasiedlenia są już z opodatkowania zwolnione⁴¹. W efekcie jeżeli pierwotna transakcja na nieruchomości miałaby miejsce w ramach pierwszego zasiedlenia i podlegała opodatkowaniu, to rozpoznanie przekazania przez osobę trzecią składników do masy jako odrębnej dostawy po upływie dwóch lat od tego momentu podlegałoby już zwolnieniu. Prowadziłoby to do braku powstania prawa do odliczenia po stronie masy, która była jednak zobowiązana w dalszym ciągu do uregulowania

⁴¹Art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

podatku należnego z pierwotnej transakcji. Podatek ten w przypadku rozpoznania zwrotu towarów podlegałby zaś korekcie.

Organy podatkowe w części wydawanych interpretacji zajmowały stanowisko, iż wzajemne rozliczenia stron związane z zaistnieniem względnej bezskuteczności czynności są oderwane od pierwotnej dostawy towarów, a co za tym idzie nie powinny wpływać na korektę podstawy opodatkowania⁴². W gruncie rzeczy trudno jednak wskazać istotną różnicę pomiędzy zwrotem towaru w wyniku wad jakościowych oraz ewentualnym zgłoszeniem związanego z tym roszczenia odszkodowawczego, a zwrotem składników majątku objętych bezskuteczności, który można traktować jako wynik swego rodzaju wady prawnej pierwotnej transakcji. Również sposób skonstruowania roszczenia osoby trzeciej, której przysługuje prawo zwrotu świadczenia wzajemnego zdaje się wskazywać, iż wydanie składników masy ma prowadzić do odwrócenia skutków pierwotnej transakcji, a więc ma mieć podobne konsekwencje co zwrot towarów.

Z drugiej jednak strony pamiętać należy, iż osoba trzecia, za zgodą sędziego komisarza, może zwolnić się z odpowiedzialności przekazując odpowiednią dopłatę do pierwotnej wartości świadczenia przekazanego do masy. Okoliczność ta może wskazywać, iż odpowiedzialność osoby trzeciej ma charakter quasi odszkodowawczy. Powyższe daje zaś pole do argumentowania, iż przekazanie składników majątku przez osobę trzecią do masy, jest faktycznie oderwane od pierwotnej dostawy - nie jest zwrotem towarów bowiem ma na celu zaspokojenie zupełnie odrębnego roszczenia (roszczenia z innego tytułu). Argument ten jednak można odwrócić, twierdząc, iż skoro w razie podjęcia przez osobę trzecią, za zgodą sędziego komisarza, decyzji o zatrzymaniu rzeczy, nastąpić powinna korekta podstawy opodatkowania *in plus* to związek z pierwotną dostawą rozliczeń wynikających z bezskuteczności jednak istnieje. Przez analogię, w razie przekazania przez osobę trzecią rzeczy do masy, powinniśmy mieć więc do czynienia z korektą *in minus*.

Niestety muszę stwierdzić, iż nie dostrzegam przekonujących argumentów prawnych, które pozwoliłyby jednoznacznie rozsądzić czy w omawianej sytuacji przekazanie składników majątku objętych bezskutecznością przez osobę trzecią na rzecz masy należy traktować jako zwrot towarów czy też jako odrębną ich dostawę. Przez wzgląd na efektywność

⁴² Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 10 lutego 2014 r. (IBPP2/443-1017/13/BW); Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7 sierpnia 2008 r. (ITPP2/443-409B/08/AD).

postępowania opowiadałbym się za przyjmowaniem, iż w omawianej sytuacji zachodzi podstawa do rozpoznania zwrotu towarów. Umożliwia to bowiem organowi postępowania rozliczenie całej operacji bez aktywnego uczestnictwa osoby trzeciej⁴³. Dodatkowo zapewnia spójność podejścia niezależnie od tego czy osoba trzecia zatrzymuje rzecz dokonując dopłaty czy też zwraca ją do masy. W takim ujęciu w obu przypadkach występowałaby bowiem korekta podstawy opodatkowania, tyle że zależnie od sytuacji bądź *in plus* bądź też *in minus*.

Końcowo należy wskazać, iż niezależnie od przyjętej kwalifikacji podatkowej samego przekazania składników majątku do masy, nie mam wątpliwości, iż ewentualna sprzedaż składników majątku objętych bezskutecznością w toku postępowania upadłościowego i restrukturyzacyjnego będzie podlegała opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Podatnikiem z tego tytułu, zgodnie z przyjętą koncepcją, stosownie do której przekazanie przez osobę trzecią do masy składników majątku przenosi prawo do rozporządzania tymi składnikami jak właściciel na masę, będzie dłużnik.

5. Podsumowanie

Podsumowując przeprowadzone rozważania stwierdzić należy, iż wskazanie konsekwencji rozliczeń związanych ze względną bezskutecznością czynności na gruncie VAT jest zdecydowanie prostsze przy bezskuteczności stwierdzonej na podstawie przepisów kodeksu cywilnego niż w przypadku gdy bezskuteczność ta wynika z przepisów prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego. W tym przypadku oczywistym pozostaje bowiem, iż skutek stwierdzenia bezskuteczności czynności ma wymiar wyłącznie egzekucyjny. Pozwala to argumentować, iż samo stwierdzenie bezskuteczności czynności nie prowadzi do przejścia prawa do rozporządzania jak właściciel składnikami majątku objętymi bezskutecznością, a co za tym idzie iż podatnikiem z tytułu ewentualnej sprzedaży dokonanej w postępowaniu egzekucyjnym pozostaje osoba trzecia. Problematyczne jawi się jedynie to, iż literalne brzmienie obowiązujących przepisów nie daje podstaw do przyjęcia, iż we wskazanym przypadku komornik sądowy pełni rolę płatnika. Fakt ten wymaga interwencji ustawodawcy.

W odniesieniu do bezskuteczności stwierdzanej na podstawie przepisów prawa upadłościowego i prawa restrukturyzacyjnego należy stwierdzić, iż kluczowe dla ustalenia skutków podatkowych rozliczeń z nią związanych pozostaje rozstrzygnięcie kontrowersji

⁴³ W przypadku gdyby przyjąć, iż to osoba trzecia dokonuje dostawy powinna ona bowiem wystawić fakturę VAT dokumentującą fakt dokonania dostawy i dopiero otrzymanie takiego dokumentu przez organ postępowania mogłoby stanowić podstawę do odliczenia podatku VAT.

cywilnoprawnych związanych z tym czy stwierdzenie takiej bezskuteczności wywołuje skutki wyłącznie egzekucyjne czy też prowadzi ono do zwrotnego przeniesienia własności rzeczy z powrotem na dłużnika. Gdyby przyjąć pierwsze ze wskazanych podejść należałoby stwierdzić, iż analogicznie jak w postępowaniu egzekucyjnym, dopiero sprzedaż dokonana w postępowaniu upadłościowym czy restrukturyzacyjnym, skutkuje obowiązkiem rozpoznania dostawy towarów, przy czym dokonującym tej dostawy byłaby osoba trzecia. *De lege ferenda* postulować należałoby w takiej sytuacji dłużnik pełnił rolę płatnika. Jeżeli jednak przyjąć iż przekazanie przez osobę trzecią majątku objętego bezskutecznością do masy przenosi na dłużnika własność tego majątku zajdzie potrzeba rozpoznania takiego przekazania dla potrzeb podatku VAT. Dyskusyjne może pozostawać czy mamy tutaj do czynienia ze zwrotem towarów, w rozumieniu art. 29a ust. 10 ustawy o VAT czy też z odrębną dostawą towarów. Nie znalazłem argumentów prawnych, które pozwoliłyby przesądzić jednoznacznie ten problem. Skłaniam się jednak do poglądu, iż operacji takiej bliżej do zwrotu towarów. Nie mam też wątpliwości, iż przy takim ujęciu ewentualne skutki sprzedaży składników majątku objętych bezskutecznością w toku postępowania upadłościowego czy restrukturyzacyjnego powinien rozpoznać dłużnik, a nie osoba trzecia.

Streszczenie

W artykule autor podejmuje próbę omówienia konsekwencji podatkowych w podatku od towarów i usług stwierdzenia względnej bezskuteczności czynności na gruncie przepisów kodeksu cywilnego, prawa upadłościowego i prawa restrukturyzacyjnego. W tekście zwrócono uwagę na istotne różnice występujące między skutkami prawnymi bezskuteczności orzeczonymi we wskazanych typach postępowań, wywodząc iż ma to wpływ na zasady opodatkowania VAT rozliczeń związanych z bezskutecznością.

Słowa kluczowe

Bezskuteczność względna, podatek od towarów i usług, VAT, bezskuteczność wobec wierzycieli, bezskuteczność wobec masy upadłości, bezskuteczność wobec masy restrukturyzacyjnej, zwrot do masy

O Autorze

Mikołaj Kondej - doktor nauk prawnych. Praktykujący radca prawny i doradca podatkowy. W ramach swojej działalności zawodowej na co dzień doradza największym przedsiębiorcom w Polsce w rozliczeniach z fiskusem oraz sporach z władzami skarbowymi. W tym zakresie specjalizuje się w projektach restrukturyzacyjnych, w tym M&A oraz reprezentacji podatników w sporach podatkowych. Ponadto posiada wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu cywilnych spraw gospodarczych oraz związanych z nimi spraw karnych. Wiedzą prawniczą łączy ze znajomością zasad rachunkowości oraz zdolnościami informatycznymi, w tym umiejętnością programowania.

Summary

The article concerns value added tax consequences of relative invalidity of a civil law act which may be adjudicated on civil code, insolvency law and restructuring law. Author points out to the differences between legal effect of relative invalidity in given proceedings, claiming that this difference affects VAT results of the transactions resulting from a invalid civil law act.

Key words

Relative invalidity, value added tax, VAT, relative invalidity towards creditor, relative invalidity towards insolvency estate, relative invalidity towards restructuring estate, transfer to the insolvency estate, transfer to the restructuring estate