

*Aneta Kaźmierczyk*  
*Kinga Michałowska*

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

# Wybrane zagadnienia polityki podatkowej w stosunku do osób prawnych

## 1. Wprowadzenie

Na tle innych państw Polska jest krajem, który stosunkowo słabo został dotknięty kryzysem. Wynika to z tego, że jego źródła mają charakter zewnętrzny, a jego skutki odczuwalne są w Polsce w mniejszym stopniu niż w państwach ściślej powiązanych z gospodarką amerykańską i jej sektorem bankowo-finansowym. Niemniej zapewnienie stabilnego systemu finansowego wymagało i nadal wymaga podejmowania działań antykryzysowych skierowanych na pobudzenie koniunktury gospodarczej. Działania takie podjęte zostały przez rząd RP, który przygotował „Plan stabilności i rozwoju – wzmocnienie gospodarki Polski wobec światowego kryzysu finansowego”. Do głównych celów tego planu należy zapewnienie stabilności finansów publicznych oraz działanie na rzecz stabilności systemu finansowego i wzrostu gospodarczego [*Informacja...* 2009, s. 5]. Działania te obejmować mają różne obszary polityki gospodarczej państwa, takie jak polityka: budżetowa, inwestycyjna i właścicielska, kredytowa, strukturalna, przemysłowa, społeczna, proekspozytowa, jak też podatkowa.

W ramach polityki podatkowej, co do zasady, działania antykryzysowe koncentrować się winny wokół uproszczenia systemu podatkowego, ograniczenia obciążeń podatkowych, jak też redukcji stawek podatku. Nie jest to jednak jedyna droga reakcji. Niektóre państwa w ramach działań antykryzysowych w strefie polityki podatkowej podnoszą stawki podatkowe i dążą do zwiększenia ściąg-

galności podatków. Przykładowo węgierski parlament zatwierdził podniesienie stawki podatku VAT od 2013 r. z 25% na 27%, a towary luksusowe zostaną objęte 35-procentową stawką VAT.

Powszechnie jednak przyjmuje się, że w ramach działań antykryzysowych polityka podatkowa powinna być prowadzona w oparciu o uproszczanie i obniżanie podatków. Jak wynika z raportu Payting Taxes 2012 opracowanego wspólnie przez Bank Światowy International Finance Corporation (IFC) oraz firmę doradcą PricewaterhouseCoopers (PwC), od 2006 r. na 183 badane państwa aż w 123 wprowadzono znaczące zmiany w systemach podatkowych. Najkorzystniejsze dla przedsiębiorców systemy podatkowe mają obecnie Malediwy, Katar i Hong Kong. W rankingu państw o najlepszych systemach podatkowych spośród 183 badanych Polska znalazła się dopiero na 127. miejscu, między Zimbabwe a Tanzanią<sup>1</sup>. Na ten słaby wynik największy wpływ ma skomplikowany system podatkowy, co powoduje, że przeciętnie przedsiębiorca w naszym kraju spędza 296 godzin w roku nad kwestiami podatkowymi, co jest najwyższym wynikiem w Europie Środkowo-Wschodniej<sup>2</sup>. Autorzy raportów Banku Światowego i PwC podkreślają, że reformowanie systemów podatkowych może przynieść korzystne skutki dla gospodarki nie tylko wtedy, gdy zmiany te spowodują obniżenie łącznej skali obciążeń podatkowych. Szczególnie bowiem istotny bodziec rozwoju gospodarki stanowi także wprowadzenie usprawnień upraszczających formalności czy też poprawiających jakość regulacji prawnych normujących istniejące podatki. Wśród ekonomistów dość powszechna jest opinia, że polski system podatkowy jest zbyt skomplikowany. Wciąż aktualna wydaje się wypowiedź Nicholasa Sterna (uprzednio głównego ekonomisty Europejskiego Banku Odbudowy i Rozwoju) z debaty zorganizowanej w 1999 r. przez Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych i Bank BRE, że „polski system jest skomplikowany, nieprzejrzysty, niestabilny i prowadzi do zaburzeń, i w związku z tym potrzebna jest jego reforma”.

Reforma ta nie musi zakładać od razu zmiany całego systemu podatkowego, chociaż wydaje się, że konieczne są natychmiastowe transpozycje umożliwiające osiągnięcie wyższego stopnia przejrzystości i jednoznaczności norm podatkowych. Koncentrowanie się na bezpieczeństwie finansów publicznych i chęć pobudzania wzrostu gospodarczego przez kształtowanie struktury wydatków publicznych musi zatem uwzględnić również reformy podatkowe. Co do zasady kwestia uproszczania, a zarazem dbania o przejrzystość przepisów rzadko brana

<sup>1</sup> W 2008 r. Polska zajmowała 125. miejsce, w 2009 r. – 142., w 2010 r. – 151., a w 2011 r. – 121.

<sup>2</sup> Dla porównania, w Niemczech jest to 226 godzin rocznie, a na Litwie – 175 godzin. Na tle wszystkich państw Unii Europejskiej średnia wynosi 209 godzin, a w krajach OECD – 195 godzin.

jest pod uwagę w procesie legislacyjnym. W efekcie wprowadzane w życie regulacje podatkowe są tak skomplikowane, że uniemożliwia to ich jednoznaczną interpretację przez statystycznego podatnika.

Taka sytuacja powoduje zagrożenie rynku kapitałowego przez brak jasno określonych konsekwencji prawnopodatkowych rozlicznych stanów faktycznych. Wśród wielu wymienić można nieprzewidywalne dla przedsiębiorców konsekwencje prawnopodatkowe podwyższania kapitału zakładowego. Każde przedsiębiorstwo na pewnym etapie rozwoju spotyka się z koniecznością poniesienia znacznych inwestycji, które mają przyczynić się do rozszerzenia działalności. Dla gospodarki najkorzystniejszą formą finansowania przedsiębiorstw jest emisja akcji. Niejasne skutki podatkowe dotyczące wydatków związanych z podwyższeniem kapitału stanowią od lat przedmiot kontrowersji. Niejednoznaczność przepisów jest źródłem wątpliwości nie tylko przedsiębiorców, ale też sądów administracyjnych i organów podatkowych. Wątpliwości te powstają zarówno w świetle podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2000, nr 54, poz. 645 z późn. zm.), jak i podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535 z późn. zm.). Problemy dotyczą zatem kwestii tego, czy wydatki ponoszone przez spółkę na emisję akcji należy uznać za koszty uzyskania przychodów, oraz możliwości zastosowania prawa odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do wydatków ponoszonych przez spółkę w związku z przygotowaniem i emisją akcji.

## **2. Emisja akcji w świetle podatku dochodowego od osób prawnych**

### **2.1. Uwagi ogólne**

Pierwszy z wymienionych problemów koncentruje się na zagadnieniu, czy w sytuacji podwyższenia przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego wydatki związane z emisją nowych akcji mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów. Postawione pytanie jest o tyle istotne, że podmioty uczestniczące w obrocie gospodarczym, wprowadzając na rynek kapitał, oczekują zysków. Zysk ten traktowany w kategoriach dochodu (przysporzenia majątkowego) powoduje powstanie wraz z jego otrzymaniem obowiązku podatkowego. Szczególną, często występującą w praktyce sytuacją są dokonywane przez podmioty funkcjonujące w postaci spółek akcyjnych działania mające na celu podwyższenie ich kapitału zakładowego, które w efekcie w większości sytuacji wpływają na rozwój podmiotu. Wyższy kapitał spółki akcyjnej przekłada się bowiem na jej większe możliwości gospodarcze w postaci zwiększonych możliwości inwestycyjnych, nabywania nowych środków trwałych, zwiększenie zysków, zatrudnienia nowych pracow-

ników itp. Nie ulega wątpliwości, że wszelkie tego rodzaju zdarzenia powinny cieszyć się uznaniem i znajdować oparcie w bezpiecznych i zachęcających do ich podejmowania regulacjach prawnych. Doniosłość tego rodzaju inicjatyw jest szczególnie istotna w okresach kryzysu gospodarczego. Bezpieczne i stabilne rozwiązania legislacyjne, jednolite orzecznictwo i brak rozbieżności w literaturze zachęca uczestników obrotu gospodarczego do podejmowania ryzyka związanego z tego rodzaju inicjatywami.

## **2.2. Pojęcie kapitału zakładowego i zasady jego podwyższenia w świetle kodeksu spółek handlowych**

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych posługuje się pojęciem emisji akcji i kapitału zakładowego, nie definiując go, w związku z tym posługując się wykładnią systemową, uprawnione jest odwołanie się w tym zakresie do regulacji Ustawy z dnia 15 września 2000 r. kodeks spółek handlowych (k.s.h.) (Dz.U. nr 94, poz. 1037 z późn. zm.). Kapitał zakładowy to oznaczona liczba, wpisywana po stronie biernej (pasywa) bilansu spółki (składnik kapitałów własnych spółki), która stanowi sumę wartości nominalnych akcji [Kidyba 2010]. Kodeks spółek handlowych wiąże z pojęciem kapitału zakładowego wiele kluczowych dla powstania i funkcjonowania spółki akcyjnej postanowień. Tak rozumiany kapitał zakładowy może ulec podwyższeniu poprzez podwyższenie wartości nominalnej akcji, przez zwiększenie ich ilości albo przez zastosowanie metody łącznej zwiększenia wartości i liczby akcji. Emisja nowych akcji lub podwyższenie wartości nominalnej dotychczasowych akcji wymaga zmiany statutu spółki. Zgodnie z art. 431 § 2 k.s.h. objęcie nowych akcji może nastąpić w drodze subskrypcji prywatnej polegającej na złożeniu oferty przez spółkę i jej przyjęciu przez oznaczonego adresata, subskrypcji zamkniętej – przez zaoferowanie akcji wyłącznie akcjonariuszom, którym służy prawo poboru, lub subskrypcji otwartej, w której następuje oferowanie akcji w drodze ogłoszenia skierowanego do osób, którym nie służy prawo poboru. Bez względu na przyjęty sposób, podwyższenie kapitału zakładowego może być dokonane dopiero po całkowitym wpłaceniu co najmniej dziewięciu dziesiątych dotychczasowego kapitału zakładowego (art. 431 § 3 k.s.h.).

## **2.3. Pojęcie kapitału zakładowego i zasady jego podwyższenia w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych**

Z istoty podatku dochodowego wynika obowiązek opodatkowania dochodu uzyskanego przez podatnika. Pojęcie dochodu stanowi kategorię normatywną

i zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.o.p.) dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Tak więc dla prawidłowego ustalenia dochodu istotne są dwa podstawowe elementy: przychód i koszty [Michałowska 2011]. W podatku dochodowym przychód stanowi przysporzenie w majątku podatnika spełniające dwie podstawowe cechy w postaci definitywności przysporzenia oraz możliwości dysponowania przez podatnika wartością stanowiącą ten przychód. Z uwagi na zasady rozliczenia, przychodem są wartości otrzymane, a w niektórych sytuacjach za przychód uznaje się wartości należne podatnikowi mimo braku faktycznego ich otrzymania. Nie są natomiast kwalifikowane w kategorii przychodu te wartości, które zostały ustawowo z tej grupy wyłączone. Przepisy innych ustaw nie mogą wpływać na pojęcie przychodu podatkowego [Olchowicz 2005].

Koszt stanowi element konstrukcyjny podatku, którego wyodrębnienie jest niezbędne do ustalenia wysokości dochodu [Marciniuk 2009]. Z uwagi na brak ustawowej definicji kosztów zarówno orzecznictwo, jak i doktryna kwalifikują je w kategorii wydatków poniesionych przez podatnika, określając je kosztami uzyskania przychodów. Wydatek jest kwalifikowany jako koszt, gdy istnieje możliwość powiązania go z działalnością podatnika, został przez podatnika poniesiony oraz istnieje związek przyczynowy (bezpośredni lub potencjalny) pomiędzy wydatkiem a uzyskanym przychodem pod warunkiem prawidłowego udokumentowania tego wydatku.

Takie ujęcie powoduje, zdawać by się mogło, że wydatki poniesione przez podatnika związane z emisją nowych akcji i podwyższeniem kapitału spółki spełniają wymogi kwalifikowania ich w kategorii kosztów. Za takim ich ujęciem przemawiałoby oczekiwane przez uczestników obrotu gospodarczego założenie, że podejmowane przez nich inicjatywy gospodarcze mogą liczyć na poparcie ustawodawcy, i takie konstruowanie przepisów, które tym inicjatywom będą sprzyjać, co w aspekcie pewności i stabilności prawa oraz jego znaczenia dla bezpieczeństwa obrotu i stabilności systemu finansowego państwa jest wielce pożądane. Tak jednak nie jest, a orzecznictwo i doktryna są w tym względzie podzielone.

## **2.4. Wydatki związane z emisją akcji i podwyższeniem kapitału zakładowego**

Podstawową kwestią jest brzmienie art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., zgodnie z którym do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Tak uzyskane wartości nie stanowią przychodu, gdyż są bezpośrednio powiązane z przeprowadzeniem neutralnej

podatkowo operacji na kapitale zakładowym spółki [Wyrok WSA z 10.02.2009 r.]. Wydatki związane z emisją nowych akcji, bez których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodów, stosownie do reguł wyrażonych w treści art. 12 ust. 4 pkt 4 oraz art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Przychody wyłączone z opodatkowania są neutralne podatkowo [Wyrok WSA z 3.06.2011 r.].

Wydatki związane z podwyższeniem kapitału zakładowego przez emisję nowych akcji dzieli się na wydatki bezpośrednie i pośrednie. Do grupy pierwszej zalicza się opłaty notarialne, opłaty sądowe, opłaty związane z publikacją, opłaty związane z dopuszczeniem akcji do publicznego obrotu, opłaty na rzecz Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych. W drugiej grupie wydatków mieszczą się wydatki związane z oferowaniem akcji w postaci usług zwianych z przygotowaniem prospektu emisyjnego, nadzorem i koordynowaniem procesu oferowania akcji. Przyjmuje się, że do grupy tej zalicza się szeroko rozumiane usługi doradcze (prawne, audytorskie, inwestycyjne, marketingowe itp.). Wskazane powyżej przykładowe rodzaje licznych i bardzo zróżnicowanych wydatków związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego, rozpatrywane w aspekcie art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., budzą poważne wątpliwości co do możliwości zaliczenia ich w koszty uzyskania przychodów. Skoro wartości w ten sposób uzyskane nie stanowią w rozumieniu art. 12 ust. 4 pkt 4 przychodu, to gdzie należy szukać podstaw, aby wydatki związane z tym zdarzeniem kwalifikować do kosztów ich uzyskania? Stanowisko to znajduje poparcie w orzecznictwie, które w większości stoi na stanowisku, że wydatki nie mogą być postrzegane jako poniesione „w celu uzyskania przychodu”, jeśli pozostają one w związku z czymś, co z woli ustawodawcy za przychód nie zostało uznane. Na podobnym stanowisku stanął NSA w wyroku z dnia 12 lipca 2011 r., w którym stwierdził, że tego rodzaju przychód, a „nie-przychód” z mocy art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy jest pomijany dla celów podatkowych. Jeden ze skutków tej regulacji stanowi to, że wydatki bezpośrednio powiązane z tym przychodem i warunkujące jego wystąpienie w postaci wniesienia podwyższonego kapitału nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów [Wyrok NSA z 12.07.2011 r.].

Zwolennicy kwalifikowania wydatków związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego przez emisję nowych akcji wychodzą z założenia, że część wydatków z uwagi na ich rodzaj i charakter spełnia przesłanki uznania ich za koszty uzyskania przychodów, wskazując, iż koszty pośrednie należy łączyć z przychodem określonym w art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., a wydatki poniesione na podwyższenie kapitału zakładowego (wydatki bezpośrednie) – powiązać z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą [Wyrok NSA z 24.01.2011 r.]. W wyroku z 22 lutego 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że koszty poniesione przy zakładaniu spółki (opłaty z tym związane) oraz wydatki



związane z ogólnymi kosztami funkcjonowania osoby prawnej stanowią koszt uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. [Wyrok NSA z 22.02.2006 r.]. Orzecznictwo podkreśla, że podstawowe znaczenie należy przypisywać celowi poniesienia wydatków, a nie ocenie rezultatów [Wyrok WSA z 21.06.2007 r.], a samą możliwość zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów opiera na konstrukcji adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy kosztem a wydatkiem [Wyrok WSA z 25.09.2007 r.].

Zgodnie z tym drugim stanowiskiem brak możliwości uznawania za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych na podwyższenie kapitału zakładowego uzasadniany jest brzmieniem art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p w związku z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Podkreślenia wymaga również, że skoro przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego nie zalicza się do przychodów, to nie jest możliwe również zaliczenie wydatków związanych z powiększeniem kapitału zakładowego do kategorii kosztów uzyskania przychodów [Wyrok NSA z 29.01.2009 r.]. W krytycznej do powyższego wyroku glosie przytoczono argument, że jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów nie tylko ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, a nie jest możliwe ustalenie kosztów przypadających na poszczególne źródła, to ustala się je proporcjonalnie [Bauta-Szostak i Głowacki 2010]. Kontynuując wskazaną przez NSA linię orzecniczą, WSA w Szczecinie w wyroku z 21 września 2011 r. stanął na stanowisku, że koszty poniesione na utworzenie lub powiększenie źródła przychodów nie mogą być uznane za koszty podatkowe, chociażby pośrednio zorientowane na uzyskanie przychodów, gdyż inny jest cel ich poniesienia [Wyrok WSA z 21.09.2011 r.].

W kontekście przedstawionych stanowisk pojawia się więc pytanie, czy brzmienie art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. wyłącza całkowicie możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich związanych z emisją nowych akcji w ramach podniesienia kapitału zakładowego wydatków, czy też z uwagi na przedstawiony powyżej podział wydatków na bezpośrednio i pośrednio związane z podwyższeniem kapitału zakładowego i emisją akcji istnieje możliwość uwzględnienia niektórych z nich w kategorii kosztów. NSA w uchwale z 24 stycznia 2011 r. stwierdził, że tylko wydatki związane z emisją nowych akcji, bez których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodów, stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 4 oraz art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Do wydatków tych zalicza się opłaty notarialne, sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty giełdowe, koszty druku dokumentów akcyjnych, koszty związane z projektem emisyjnym oraz koszty oferowania papierów wartościowych. Zdaniem sądu pozostałe wydatki stanowiące koszty ogólne funkcjonowania spółki kapitałowej stanowią zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. koszty uzyskania przychodów [Wyrok

NSA z 24.01.2011 r.]. Z kolei WSA w Poznaniu w wyroku z 1 lutego 2012 r. uznał, że wydatków poniesionych na usługi doradcze, również wówczas, gdy dochodzi do podwyższenia kapitału zakładowego, nie można kwalifikować do kosztów związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego. Są to wydatki związane z funkcjonowaniem ogólnym spółki, służące zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów, które zdaniem sądu nie wykazują związku z konkretnym przychodem [Wyrok WSA z 1.02.2012 r.].

### **3. Emisja akcji w świetle podatku od towarów i usług**

#### **3.1. Uwagi ogólne**

Drugi problem koncentruje się wokół pytania, czy poniesienie wydatków w związku z przygotowaniem i emisją akcji należy uznać za czynności, które skutkują powstaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego, w sytuacji gdy przedmiotem działalności spółki są czynności opodatkowane podatkiem VAT. Bez wątplenia jest to zagadnienie istotne dla przedsiębiorców chcących podwyższyć kapitał zakładowy. Z perspektywy ekonomicznej przy przyjęciu, że wydatki takie nie będą podlegać prawu odliczenia, emisja akcji stanowić będzie mniej efektywny sposób pozyskiwania kapitału na rozwój spółki ze względu na wysokie koszty ponoszone przez emitentów. Odpowiedź na tak postawione pytanie nie jest jednak jednoznaczna. Odmienne poglądy na ten temat można dostrzec zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. Co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego to podstawowe prawo podatnika wynikające z konstrukcji podatku VAT. Uprawnienie to powstaje i istnieje z mocy prawa. Jak stwierdził ETS w orzeczeniu w sprawie 268/83: D.A. Rompelman i E.A. Rompelman – Van Deelen ([www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int)): „Wspólny system podatku od wartości dodanej zapewnia to, by całość działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów lub rezultatów, pod warunkiem iż działalność taka sama w sobie podlega VAT, była opodatkowana w całkowicie neutralny sposób”. Jedyne ograniczenia w prawie do odliczenia zostały wprowadzone na mocy art. 17 ust. 6 VI dyrektywy i tylko w takim zakresie obowiązują. Zakres tych przypadków został określony w art. 88 ustawy o podatku od towarów i usług.

#### **3.2. Związek pomiędzy nabyciem towarów i usług a czynnościami opodatkowanymi**

Reguła ogólna wyrażająca prawo do odliczenia podatku naliczonego, przysługujące podatnikowi VAT, została doprecyzowana w ustawie o podatku od towa-



rów i usług przez wprowadzenie norm określających rozliczne przesłanki umożliwiające zastosowanie tego podstawowego prawa podatnika. Zasadnicze problemy interpretacyjne budzi treść art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. W świetle wymienionego przepisu wątpliwości budzi charakter związku pomiędzy czynnościami nabycia towarów i usług a czynnościami opodatkowanymi dokonywanymi przez podatnika. Treść wskazanego przepisu nie definiuje wprost charakteru związku pomiędzy zakupami a sprzedażą opodatkowaną, jaki uprawnia do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. W zależności od przyjęcia, czy związek ten musi mieć charakter bezpośredni, czy też wystarczające jest wykazanie związku pośredniego, podatnik będzie mógł, lub nie, skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Trudności z jednoznacznym określeniem, w jakich sytuacjach przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, powodowało dodatkowo, do dnia 1 grudnia 2008 r., istnienie przepisu art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Z treści tego przepisu wynikało, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostawał w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego. Przepis ten został uchylony z dniem 1 grudnia 2008 r. na podstawie art. 1 pkt 43 lit. a tiret pierwszy Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 209, poz. 1320). Z uzasadnienia projektu wskazanej ustawy wynikało, że uchycenie przepisu art. 88 ust. 1 pkt 2 miało na celu usunięcie sprzeczności norm prawnych z regulacjami zawartymi w dyrektywie 2006/112/WE oraz realizację zasady neutralności podatku VAT poprzez wykreślenie przepisu dotyczącego braku prawa do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, w której wydatek nie stanowi kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu podatku dochodowego.

Uchycenie przepisu art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie spowodowało jednak wyeliminowania kontrowersji dotyczących charakteru związku pomiędzy nabytymi towarami i usługami a czynnościami opodatkowanymi, analizowanego na gruncie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie konkurują ze sobą różne poglądy na ten temat.

Według jednego stanowiska treść art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, że podstawową przesłanką pozytywną odliczenia podatku

naliczonego jest bezpośredni i funkcjonalny związek nabytych towarów i usług z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi i ich wykorzystanie w ramach działalności opodatkowanej [Wyrok WSA z 5.05.2009 r.; Wyrok WSA z 18.08.2011 r.].

Drugi pogląd opiera się na założeniu, że dla odliczenia podatku naliczonego wystarczające jest istnienie tylko pośredniego związku podatku naliczonego z opodatkowanymi czynnościami podatnika. Związek taki należy jednak uznać za wystarczający na gruncie art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług [Wyrok NSA z 22.02.2002 r.; Wyrok WSA z 15.06.2009 r.]. Wydaje się, że ten właśnie pogląd zasługuje na uwzględnienie. W świetle takiego stanowiska czynności nabycia towarów czy też usług (generujące koszty związane w szczególności z przygotowaniem prospektu emisyjnego, doradztwa prawnego i finansowego, koszty administracyjne, prawne, ogłoszeń, tłumaczeń dokumentacji, promocji czy też szkoleń) związane są zatem bezpośrednio z emisją akcji – która to sama w sobie nie jest czynnością opodatkowaną. Jednakże ta nieopodatkowana czynność emisji akcji doprowadzić ma do zwiększenia kapitału zakładowego – a co za tym idzie – do zintensyfikowania czynności spółki podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Jeżeli zatem przedmiotem działalności gospodarczej spółki są czynności opodatkowane podatkiem VAT, to wydatki ponoszone przez spółkę w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego należy uznać za czynności powiązane z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT stanowiącymi przedmiot działalności spółki. Wydatki związane z przygotowaniem i emisją akcji są związane z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT tylko w sposób pośredni jednakże związek taki wystarczy, aby podatnik miał możliwość odliczenia podatku naliczonego (tak też [Wyrok NSA z 25.02.2011 r.; Wyrok NSA z 29.03.2011 r.]).

Przyjęcie takiego poglądu uzasadnione jest tym, że żaden przepis na gruncie podatku VAT nie wyraża wprost zasady, że związek ten ma być bezpośredni i wyłączny. Czynności dające możliwość odliczenia podatku naliczonego mogą być zatem wykonywane tylko dla nich samych, lecz również na pośrednim etapie osiągnięcia dalszego celu, do którego dąży podatnik, czyli dokonania sprzedaży. Wobec tego, oceniając, czy nabyty towar lub usługa związane są z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu VAT, należy przede wszystkim zbadać cel wykonania tej czynności lub fakt jej zaistnienia.

Dodatkowo należy zauważyć, że analizując przepis art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, określający prawo do odliczenia podatku naliczonego, konieczne staje się dokonanie jego wykładni przy uwzględnieniu „prounijnej” zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego państw członkowskich. Obowiązek taki wynika w szczególności z zasad dotyczących interpretacji dostosowującej, która uwzględnia konieczność interpretowa-

nia ustawy krajowej adaptującej dyrektywę zgodnie z jej treścią, w sytuacji gdy treść ustawy implementowanej budzi pewne niejasności. Szczególne znaczenie w interpretacji tego przepisu znajdzie zatem treść art. 17 (2), (3) i (5) VI dyrektywy i art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112/WE oraz wykładnia tych przepisów zawarta w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Analizując omawiane zagadnienie, należy zatem zwrócić uwagę na treść wyroku ETS z 26 maja 2005 r. w sprawie: C-465/03 Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz ([www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int)). W wyroku tym ETS wskazał, że „art. 17 ust. 1 i 2 VI dyrektywy przyznaje prawo do odliczenia całości podatku VAT obciążającego wydatki poniesione przez podatnika w związku z różnymi świadczeniami wykonanymi na jego rzecz w ramach emisji akcji, o ile wszystkie transakcje dokonane przez tego podatnika w ramach jego działalności są opodatkowane”. Konkludując, można stwierdzić, że w odniesieniu do wydatków poczynionych w związku z emisją akcji, znaczenie dla odliczenia podatku naliczonego powinien mieć nie tyle związek bezpośredni, czyli zakup towarów i usług służących transakcji zwolnionej od podatku od towarów i usług (emisja akcji), ale związek pośredni – zakup towarów i usług w celu emisji akcji, która przyczyni się do pozyskania przez spółkę odpowiedniego kapitału, który przełoży się na poszerzenie (zintensyfikowanie) opodatkowanej działalności gospodarczej podatnika.

#### 4. Wnioski

Polityka podatkowa niewątpliwie stanowi jeden z elementów kształtujących bezpieczny system finansowy. Dobre prawo podatkowe to wynik przemyślanej i egzekwowanej polityki, która wpływa na rozwój gospodarczy. Ostatecznym celem powinna stać się reforma polskiego systemu podatkowego, która winna znaleźć odbicie w awansie naszego kraju z końcowych miejsc listy rankingu państw o najlepszych systemach podatkowych. Biorąc jednak pod uwagę aktualny stan finansów publicznych, można przewidywać, że radykalne zmiany systemowe mogłyby spowodować wzrost ryzyka spadku dochodów budżetowych. W związku z tym należy przeprowadzić reformy neutralne, jeżeli chodzi o wartość ściąganych podatków, jednakże upraszczające ich rozliczanie oraz eliminujące problem braku możliwości jednolitej interpretacji norm podatkowych. Ten ostatni problem wprowadza bowiem element nieprzewidywalności systemu podatkowego.

## Literatura

- Bauta-Szostak J., Głowacki B. [2010], *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2009 r., II FSK 1560/07*, „Przegląd Podatkowy”, nr 2.
- Informacja dotycząca działań antykryzysowych podejmowanych w wybranych krajach świata* [2009], Ministerstwo Gospodarki, Warszawa.
- Kidyba A. [2010], *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. 2, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Marciniuk J. [2009], *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Michałowska K. [2011], *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Difin, Warszawa.
- Olchowicz I. [2005], *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.

## Akty normatywne

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2000, nr 54, poz. 645 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 94, poz. 1037 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 209, poz. 1320.
- VI dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L z 1977 r., nr 145/1 z późn. zm.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L z 2006 r., nr 347/1 z późn. zm.

## Orzecnictwo

- Wyrok NSA z 12.07.2011 r., II FSK 370/10, LEX nr 951562.
- Wyrok NSA z 29.01.2009 r., II FSK 1560/07, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z 22.02.2006 r., II FSK 191/05, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z 22.02.2002 r., III SA 7776/98, LEX nr 430400.
- Wyrok NSA z 24.01.2011 r., II FPS 6/10, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z 25.02.2011 r., I FSK 246/10, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z 29.03.2011 r., I FSK 571/10, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok WSA z 10.02.2009 r., I SA/Bd 792/08, LEX nr 486148.
- Wyrok WSA z 3.06.2011 r., III SA/Wa 1077/11, LEX nr 1026967.
- Wyrok WSA z 21.06.2007 r., I SA/Sz 643/05, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok WSA z 25.09.2007 r., I SA/Po 891/07, orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok WSA z 21.09.2011 r., I SA/Sz 641/11, LEX nr 989152.
- Wyrok WSA z 1.02.2012 r., I SA/Po 839/11, LEX nr 1109366.
- Wyrok WSA z 5.05.2009 r., I SA/Bk 113/09, LEX nr 505760.
- Wyrok WSA z 18.08.2011 r., I SA/Wr 687/11, LEX nr 950778.
- Wyrok WSA z 15.06.2009 r., I SA/Wr 1368/08, LEX nr 511430.

## The Selected Issues of Taxation Policies towards Legal Persons

The paper discusses the relations between the state's secure financial system and its taxation policy. The main hypothesis presented by the author is that ensuring a stable financial system requires appropriate activities in various areas including taxation policies. Currently, such activities should focus on simplifying procedures and ensuring greater transparency of tax regulations. This statement is confirmed by an analysis of ambiguous tax regulations with regard to shareholding companies which raise capital by issuing shares. The author concludes that the legal regulations in force lead to different interpretations of particular cases, making the state's financial system less predictable.

**Aneta Kaźmierczyk** – doktor, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Prawa.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* prawo cywilne, prawo podatkowe, prawo administracyjne.

*e-mail:* kazmiera@uek.krakow.pl

**Kinga Michałowska** – doktor, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Prawa.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* prawo cywilne, prawo podatkowe, prawo pracy.

*e-mail:* michalok@uek.krakow.pl

