

Sprzedaż premiowa dotyczy też usług

PIT | Fiskus często wyjaśnia przepisy na niekorzyść podatników wbrew zasadom prawidłowej wykładni, nie respektując ukształtowanej linii orzeczniczej. Niestety, w takich sytuacjach jedyne wyjście to zaskarżenie interpretacji.

**SEBASTIAN GUMIELA
DARIA PRYGIEL**

Stosując przepisy prawa podatkowego, przedsiębiorcy często mają wątpliwości, czy rozumieją je w sposób prawidłowy. W takich sytuacjach konieczne jest przeprowadzenie złożonego procesu wykładni. Niestety, w praktyce okazuje się, że wykładnia dokonywana przez podatników i przez organy podatkowe jest rozbieżna, co potwierdzają niekorzystne interpretacje podatkowe. Nad prawidłowością rozstrzygnięć czuwają jednak sądy administracyjne, które często przyznają rację podatnikom. Zadziwiające jest jednak to, że organy uparcie interpretują przepisy prawa podatkowego wbrew zasadom prawidłowej wykładni, nie respektując ukształtowanej linii orzeczniczej. Doskonałym tego przykładem jest definiowanie pojęcia „sprzedaż premiowa”, którym ustawodawca posługuje się w ustawie o PIT, określając zwolnienie podatkowe. Obrazuje to m.in. interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 10 grudnia 2013 r. (IPPB4/415-670/13-2/JK4) uchylona przez WSA w Warszawie 17 listopada 2014 r. (III SA/WA 994/14).

Zwolnienie z ustawy

Przedsiębiorcy często organizują akcje promocyjne polegające na nagradzaniu klientów nabywających ich towary lub usługi różnymi nagrodami (premiami). W obrocie gospodarczym takie akcje są traktowane jako sprzedaż premiowa.

Dla zastosowania zwolnienia od podatku nagrody związanej ze sprzedażą premią na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT niezbędne jest, aby:

- nagroda otrzymana przez klienta była związana ze sprzedażą premią,
- jednorazowa wartość tych nagród nie przekraczała 760 zł,
- sprzedaż premiowa nie dotyczyła nagród otrzymanych

przez klientów w związku z prowadzoną przez nich działalnością gospodarczą.

Zarówno przywołany przepis, jak i cała ustawa o PIT nie definiują pojęcia sprzedaży premiowej. Powstaje więc wątpliwość – jakie działania przedsiębiorcy mogą być uznane za sprzedaż premią i korzystać ze zwolnienia z opodatkowania. W przypadku braku możliwości zastosowania ww. zwolnienia przedsiębiorca jako płatnik ma obowiązek pobrać zryczałtowany podatek od wydanej nagrody oraz sporządzić PIT-8C i PIT-8AR. Następnie odpowiednie formularze powinien przekazać podatnikowi i właściwemu urzędowi skarbowemu.

Niewypełnienie tego obowiązku może stanowić przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe penalizowane w art. 80 § 1 lub § 4 kodeksu karnego skarbowego.

Tylko przy przeniesieniu własności rzeczy

Organ podatkowy interpretuje pojęcie sprzedaży premiowej w taki sposób, by zawęzić możliwość jego stosowania. Dzieje się tak wtedy, gdy definicję sprzedaży rozumiemy jedynie w ścisłym cywilistycznym sposobie. Rezultat: za sprzedaż premią fiskus uznaje jedynie takie sytuacje, gdy dochodzi do zawarcia umowy sprzedaży, czyli przeniesienia własności rzeczy. W praktyce klient nabywa jakiś towar i w związku z tym otrzymuje nagrodę. Powstaje jednak pytanie, czy organy mogą posiłkować się w takim przypadku jedynie kodeksem cywilnym? Otóż nie. Wykładnia przepisów prawa podatkowego wymaga bowiem poszanowania autonomii przepisów prawa podatkowego oraz pierwszeństwa wykładni językowej. Odwołanie się do pojęcia sprzedaży w kodeksie cywilnym nie jest uzasadnione i stanowi nieprawidłową interpretację systemową zewnętrz-
(wyrok WSA we Wrocławiu

z 28 sierpnia 2013 r., I SA/Wr 864/13).

Nie można ignorować celu regulacji

Praktyka pokazuje, że przedsiębiorcy, którzy realizują świadczenia na rzecz swoich klientów, nie ograniczają się jedynie do sprzedaży towarów. Część z nich to firmy świadczące usługi i to właśnie w związku ze świadczeniem usług nagradzają one swoich klientów.

PRZYKŁAD

Taka sytuacja występuje np. na rynku usług telekomunikacyjnych. Poprzestając na zawężającej, cywilistycznej wykładni pojęcia „sprzedaż premiowa”, firma telekomunikacyjna sprzedająca swoje usługi miałaby obowiązek sporządzić PIT-8C dla każdego, kto otrzymałby nagrodę w związku z ich nabyciem. Byłoby to podejście krzywdzące dla niej z biznesowego punktu widzenia. Różnicowałoby ono istotnie pozycję przedsiębiorców w zależności od przedmiotu sprzedaży. I nie jest w tym przypadku argumentem zasada, że zwolnienia podatkowe muszą być interpretowane ściśle.

Ścisła interpretacja nie zawsze bowiem oznacza przyjęcie możliwie wąskiego znaczenia danego pojęcia. W szczególności nie może być prawidłowa zawężająca wykładnia, prowadząca do zniweczenia lub zignorowania samego celu zwolnienia, którym jest bez wątpienia efektywność biznesowa (ekonomiczna).

Jak podkreślają sądy, obowiązkiem organów jest odnaleźć znaczenie, które możliwie najdokładniej odpowiada treści ustalonej przy użyciu reguł wykładni językowej, systemowej i celowościowej (**wyrok WSA we Wrocławiu z 16 stycznia 2013 r., I SA/WR 1416/12; wyrok WSA w Warszawie z 28 lutego 2013 r., III SA/Wa 2247/12**).

Sądy swoje, organy swoje

Organ podatkowy uparcie jednak definiuje pojęcie sprze-

• **ZDANIEM AUTORKI**

Daria Prygiel

aplikantka radcowska GWW Tax



Fiskus musi brać pod uwagę cel zwolnienia

Dla potrzeb zastosowania spornego zwolnienia nie ma, zdaniem sądów, przesądzającego znaczenia, czy działania podatnika, który w związku z nimi wypłacił premie, polegały na świadczeniu usług, czy na sprzedaży rzeczy w rozumieniu prawa cywilnego. Dokonując wykładni przepisu, nie można abstrahować od celu zwolnienia. W tym kontekście nie znajduje uzasadnienia różnicowanie wypłat nagród (premi) otrzymanych od podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w związku ze świadczeniami dokonywanymi w ramach tej działalności. Wartość wydawanej nagrody w ramach sprzedaży usługi powinna zatem korzystać ze zwolnienia z PIT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT, jeżeli spełnia przesłanki wymagane tym przepisem. Jeśli organ podatkowy w wydanej interpretacji rozstrzygnął odmiennie, to zasadne jest wystąpienie ze skargą do WSA i podniesienie zarzutu błędnej wykładni. Proces przeprowadzania wykładni powinien być kompleksowy. Wówczas jego rezultat gwarantuje odczytanie przepisu w sposób najodpowiedniejszy do jego treści, celu, miejsca w systemie oraz zamierzenia ustawodawcy. Szukając sensu słów ustawy podatkowej, należy mieć na względzie zarówno obowiązujący porządek prawny, jak i jej systematykę, a także cel jej regulacji. W ten sposób można uniknąć jednostronnego, fiskalnego spojrzenia na sens normy prawa podatkowego. ■

żady premiowej w oderwaniu od zasad wykładni i wytycznych sądów. Wygląda to na działanie z premedytacją, które ma uniemożliwić skorzystanie ze zwolnienia znacznej grupie podmiotów nagradzanych w ramach sprzedaży premiowej.

Jak już wspomniano, orzecznictwo zgodnie potwierdza, że pojęcie sprzedaży premiowej należy rozumieć szerzej niż tylko czysto cywilistycznie, jako obejmujące zarówno transakcje towarowe, jak i usługowe (**ww. wyrok WSA w Warszawie z 28 lutego 2013 r. i WSA we Wrocławiu z 28 sierpnia 2013 r.**).

Po pierwsze, za takim rozumieniem przemawia autonomia prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa. Prawo podatkowe pojęciem sprzedaży posługuje się w różnych sytuacjach i – w zależności od rodzaju, konstrukcji czy przedmiotu opodatkowa-

nia – znaczenie tego pojęcia może być, w stosunku do definicji zawartej w kodeksie cywilnym, ograniczone lub rozszerzone.

Po drugie, definiując niejako pojęcie podatkowe, należy przede wszystkim zbadać jego znaczenie językowe zgodnie z regułami języka polskiego. W znaczeniu potocznym pojęciem sprzedaży obejmuje się bardziej ogólnie świadczenia odpłatne (wyrażone w pieniądzu), zrealizowane na warunkach porozumienia, obejmujące zarówno świadczenie usług, jak i wydanie towarów. Zgodnie z dyrektywą języka potocznego, bez uzasadnionych powodów nie należy przypisywać interpretowanym zwrotom znaczenia różnego od tego, jakie mają równoznaczne pojęcia w naturalnym języku potocznym (**wyrok NSA z 4 grudnia 1995 r., SA/Ka 2160/94**). ©