listopad 2026 r.



NSA: dzierżawa majątku od wspólników nie musi oznaczać ukrytego zysku

Wyrokiem z 18 listopada 2026 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 1472/23 Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Dyrektora KIS i potwierdził, że czynsz płacony wspólnikom za dzierżawę zakładu niezbędnego do prowadzenia działalności operacyjnej nie stanowi ukrytego zysku, jeżeli umowa posiada uzasadnienie ekonomiczne, a powiązania nie wpłynęły na jej warunki. Organ oparł bowiem swoje stanowisko na obowiązku wyposażenia spółki przez wspólników w aktywa niezbędne do działalności – takiego obowiązku nie da się jednak wyprowadzić ani z przepisów o ryczałcie, ani z Kodeksu spółek handlowych.

Stan faktyczny

Sprawa dotyczyła wniosku o interpretację złożonego przez spółkę z branży kamieniarskiej, która wybrała ryczałt od dochodów spółek. Spółka nie posiadała zakładu kamieniarskiego, bez którego nie mogła prowadzić działalności zgodnej ze swoim PKD, i nie dysponowała środkami na jego zakup oraz wyposażenie. Planowała wydzierżawić w pełni wyposażony zakład – z infrastrukturą biurową, maszynami i pojazdami – od dwóch osób fizycznych prowadzących działalność w formie spółki cywilnej, które od stycznia 2022 r. były jednocześnie jej udziałowcami (po 50% udziałów).

Zakład leży w pobliżu jednych z największych w Polsce złóż granitu, co istotnie obniża koszty transportu surowca, a liczba zakładów możliwych do wydzierżawienia w gminie jest niewielka. Czynsz miał być ustalony na warunkach rynkowych, płatny miesięcznie na podstawie faktury i niezależny od przychodu ani dochodu spółki. Umowa miała obowiązywać od 5 do 10 lat. Gdyby spółka nie wydzierżawiła zakładu od wspólników, musiałaby wynająć analogiczny obiekt od podmiotu niepowiązanego albo zrealizować własną inwestycję.

Dyrektor KIS uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe (interpretacja z 7 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.103.2022.4.AK). Przyjął, że skoro spółka dzierżawi zakład od wspólników, to wspólnicy nie zadbali o wyposażenie jej w aktywa niezbędne do działalności, a rynkowy poziom czynszu nie przesądza o braku pozostałych przesłanek z art. 28m ust. 3 ustawy o CIT. WSA we Wrocławiu uchylił tę interpretację (wyrok z 23 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 521/22).

Najważniejsze tezy wyroku NSA

1. Rynkowy czynsz za niezbędny zakład to nie ukryty zysk.

Jeżeli zawarcie umowy z podmiotem powiązanym jest uzasadnione ekonomicznie, a powiązania nie wpłynęły ani na fakt jej zawarcia, ani na jej warunki – czyli taką transakcję na takich warunkach zawarłyby również podmioty niepowiązane – to brakuje związku świadczenia z prawem do udziału w zysku, a tym samym podstaw do uznania go za ukryty zysk.

2. Nie istnieje obowiązek „wyposażenia" spółki przez wspólników.

To był główny argument organu – i NSA odrzucił go wprost. Obowiązku wniesienia do spółki wszystkich aktywów potrzebnych do działalności nie da się wyprowadzić ani z art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, ani z Kodeksu spółek handlowych. Twierdzenie organu nie zostało poparte żadnym przepisem i stanowi dowolną ocenę.

3. Katalog ukrytych zysków jest otwarty, ale sam w sobie niczego nie przesądza.

NSA zgodził się z organem, że katalog ukrytych zysków określony w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT ma charakter otwarty, a zatem również świadczenia niewymienione wprost w tym przepisie mogą stanowić ukryte zyski, niezależnie od tego, czy mają charakter odpłatny, czy nieodpłatny. **Otwarty charakter katalogu nie oznacza jednak, że każde świadczenie na rzecz wspólnika automatycznie stanowi ukryty zysk**. Konieczne jest bowiem wykazanie, że w okolicznościach konkretnej sprawy świadczenie pozostaje w związku z prawem do udziału w zysku.

4. Przy najmie i dzierżawie konieczna jest indywidualna ocena ekonomiczna.

Objaśnienia podatkowe (*Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek* z 23 grudnia 2021 r.) nakazują w każdym przypadku takich umów posługiwać się oceną indywidualną i uwzględniać ekonomiczne aspekty rozwiązania przyjętego między spółką a jej wspólnikami. W tej sprawie organ takiej analizy w ogóle nie przeprowadził.

5. Uzasadnienie interpretacji to coś więcej niż cytowanie przepisów.

Ocena stanowiska spółki sprowadzała się w przeważającej części do przytoczenia przepisów, a merytoryczne uzasadnienie organ zamknął w dwóch zdaniach. Organ nie wezwał przy tym spółki do uzupełnienia wniosku, uznał więc opis zdarzenia przyszłego za kompletny i był nim związany.

Co wyrok oznacza dla podatników?

Kwestia kwalifikacji świadczeń wypłacanych wspólnikom z tytułu udostępniania spółce składników majątku od dłuższego czasu budzi liczne wątpliwości interpretacyjne i jest przedmiotem wielu interpretacji indywidualnych oraz sporów z organami podatkowymi. W szczególności kontrowersje dotyczą sytuacji, w których spółka korzysta z nieruchomości lub innych aktywów należących do wspólników, zamiast posiadać je na własność.

Omawiany wyrok stanowi istotny **argument na korzyść podatników**, potwierdzający, że sam fakt korzystania przez spółkę z majątku wspólników, zamiast z własnych aktywów, nie przesądza o powstaniu dochodu z ukrytych zysków. Nie można również automatycznie przyjmować, że wspólnicy mają obowiązek wyposażyć spółkę we wszystkie składniki majątku niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej.

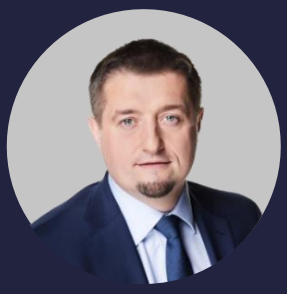
Nie oznacza to jednak, że każda transakcja dzierżawy lub najmu majątku od wspólnika pozostaje poza zakresem opodatkowania estońskim CIT. Kluczowe znaczenie mają: **gospodarcze**

uzasadnienie transakcji, rynkowy charakter jej warunków oraz brak związku wypłacanego wynagrodzenia z prawem wspólnika do udziału w zysku.

W praktyce spółki powinny zatem zadbać o odpowiednie udokumentowanie ekonomicznych przyczyn korzystania z majątku wspólników oraz rynkowego poziomu wynagrodzenia. Pomocne mogą być w szczególności analizy porównawcze wysokości czynszu, uzasadnienie wyboru określonego modelu korzystania z majątku oraz dokumentacja potwierdzająca rzeczywiste wykorzystanie danego składnika w działalności gospodarczej.

Istotny jest również **wymiar procesowy rozstrzygnięcia**. NSA zwrócił uwagę na konieczność należytego uzasadnienia stanowiska organu podatkowego. Samo powołanie się na otwarty katalog ukrytych zysków czy twierdzenie, że wspólnicy powinni wyposażyć spółkę w aktywa niezbędne do prowadzenia działalności, nie jest wystarczające. Organ powinien wykazać, dlaczego w konkretnych okolicznościach świadczenie na rzecz wspólnika pozostaje w związku z jego prawem do udziału w zysku.

Możemy jakoś pomóc?



Mariusz Tkaczyk
doradca podatkowy,
wspólnik
Mariusz.Tkaczyk@gww.pl



Agnieszka Szymańczyk-Iwanicka
doradca podatkowy, counsel
Agnieszka.Szymanczyk-Iwanicka@gww.pl

GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy sp. k.

ul. Książęca 4,
00-498 Warszawa
tel. +22 212 00 00
warszawa@gww.pl

www.gww.pl