

I SA/Ke 586/22 - Wyrok

| | |
|--------------------------|--|
| Data orzeczenia | 2023-03-30 |
| Data wpływu | 2022-11-24 |
| Sąd | Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach |
| Sędziowie | Agnieszka Banach Magdalena Stępniaik /sprawozdawca/ Mirosław Surma /przewodniczący/ |
| Symbol z opisem | 6116 Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbową oraz inne podatki i opłaty |
| Hasła tematyczne | Podatek od czynności cywilnoprawnych |
| Skarżony organ | Dyrektor Izby Skarbowej |
| Treść wyniku | uchylono zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję |
| Powołane przepisy | Dz.U. 2023 nr 0 poz 259; art. 145 par. 1 pkt 1 lit. cart. 135 art. 200, art. 205 par. 2; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t.j. Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054; art. 43 ust. 1 pkt 40, art. 5 ust. 1 pkt 1; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity Dz.U. 2010 nr 101 poz 649; art. 3 ust. 1 pkt 1, art. 10 ust. 1 pkt 1, art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. j, art. 2 ust. 4.; Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych - tekst jednolity Dz.U. 2021 nr 0 poz 2439; art. 59, art. 50; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j.) |

Tezy

1. Wprawdzie przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. j ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r., nr 101, poz. 649 ze zm.) wymienia umowę depozytu nieprawidłowego jako podlegającą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, to jednak z art. 2 ust. 4 tej ustawy wynika, że obowiązek podatkowy istnieje w przypadku zawarcia takiej umowy w ramach obrotu nieprofesjonalnego.

2. Czynności dokonywane w ramach umowy depozytu nieprawidłowego, na innych rachunkach niż rachunek powierniczy, mogą stanowić obrót profesjonalny i być opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Mirosław Surma, Sędziowie Sędzia WSA Agnieszka Banach, Asesor WSA Magdalena Stępniaik (spr.), Protokolant Starszy inspektor sądowy Celestyna Niedziela, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 30 marca 2023 r. sprawy ze skargi D. Sp. z o.o. w K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach z dnia 20 września 2022 r. nr 2601-IOD.4104.36.2021 w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych 1. uchyla zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji; 2. zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach na rzecz D. Sp. z o.o. w K. kwotę 553 (pięćset pięćdziesiąt trzy) złote tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Kielcach decyzją z 20 września

2022 r. nr 2601-IOD.4104.36.2021 utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach z 14 grudnia 2020 r. nr 2604-SPM.4104.436.2018

w sprawie określenia D. K. (spółka) wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu umowy depozytu nieprawidłowego od kwoty 169.300 zł wpłaconej 5 grudnia 2014 r. przez A. Spółka Akcyjna w K., w kwocie 3386 zł.

Organ odwoławczy podał, że naczelnik wszczął w stosunku do spółki postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu umowy depozytu nieprawidłowego w związku z niespełnieniem obowiązku wynikającego z art. 10 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U.2010.101.649 ze zm.), dalej "u.p.c.c.". Decyzją z 10 czerwca 2019 r. nr [...] naczelnik określił spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu umowy depozytu nieprawidłowego od ww. kwoty.

W wyniku rozpatrzenia odwołania organ odwoławczy decyzją z 3 czerwca

2020 r. nr [...] uchylił decyzję z 10 czerwca 2019 r. Stwierdził, że należy podjąć działania w celu ustalenia, czy czynność cywilnoprawna została dokonana przez podatnika podatku od towarów i usług oraz czy mieści się w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, pojmowanej zgodnie z definicją tego pojęcia zawartą w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Organ odwoławczy zalecił, aby oceniając pod względem prawnopodatkowym dokonaną przez spółkę czynność cywilnoprawną, w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, czy powyższa czynność podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług lub jest od niego zwolniona.

W wyniku powtórnej analizy sprawy naczelnik ww. decyzją z 14 grudnia 2020 r. określił spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu ww. umowy depozytu nieprawidłowego, w kwocie 3386 zł.

Od powyższej decyzji spółka wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Kielcach.

Przytaczając treść art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 9 września 2000 r. u.p.c.c. organ odwoławczy ustalił, że pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych należnego do uiszczenia w 2014 r. rozpoczął bieg 1 stycznia 2015 r. i zakończył bieg 31 grudnia 2019 r. Wyjaśnił, że w sprawie bieg terminu przedawnienia został zawieszony na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. postanowieniem z 29 sierpnia 2019 r. wszczął bowiem dochodzenie w sprawie nieujawnienia Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. przez osoby odpowiedzialne za prowadzenie spraw gospodarczych i finansowych podmiotu D. K., w okresie od

3 czerwca 2014 r. do 13 stycznia 2015 r. podstawy opodatkowania w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w wyniku niezłożenia przez spółkę D. K. deklaracji PCC-3 z tytułu zawartych umów depozytu nieprawidłowego z podmiotem A. S.A. w K. (w tym umowy z 5 listopada 2014 r. na kwotę 193.000 zł), czym spowodowano uszczuplenie należności z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie łącznej 134.119,00 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks. O zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, stosownie do art. 70c Ordynacji podatkowej, powiadomiony został 24 października 2019 r. pełnomocnik strony.

Realizując wytyczne z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21), organ odwoławczy zbadał, czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Zwrócił uwagę, że decyzja organu pierwszej instancji została wydana jeszcze przed upływem nominalnego terminu przedawnienia tego zobowiązania, tj. 10 czerwca 2019 r.,

a dopiero w wyniku jej uchylenia przez dyrektora decyzją z 3 czerwca 2020 r. naczelnik ponownie decyzją z 14 grudnia 2020 r. rozstrzygnął w przedmiotowej sprawie. Wskazał ponadto, że zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika komórka organu ds. karnych skarbowych otrzymała 8 stycznia 2018 r. Do zawiadomienia dołączony został protokół z kontroli podatkowej. Przed wszczęciem postępowania przygotowawczego organ dołączył i przeanalizował materiały dowodowe, tj.: wydruk z KRS D. Sp. z o.o. oraz A., wyciąg z rachunku bankowego, protokół z kontroli podatkowej w zakresie podatku VAT, umowę o prowadzenie rachunku powierniczego i obsługę płatności oraz aneks do tej umowy, wezwanie do złożenia wyjaśnień, wydruk obrotów konta, potwierdzenie wypłaty z rachunku bankowego, wyjaśnienia podatnika, umowę o kredyt, zestawienie tabelaryczne wpłat i wypłat, protokół z kontroli w zakresie PCC, zastrzeżenia do protokołu z kontroli, odpowiedź na zastrzeżenia do protokołu z kontroli, wyjaśnienia likwidatora, protokoły z przesłuchań świadków, wyjaśnienia świadków, zlecenie wypłaty środków pieniężnych, upoważnienie, pokwitowanie, potwierdzenie wpłaty, decyzje Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. — dot. D. Sp. z o. o., wydruk z MSiG. W ocenie organu posiadane materiały dowodowe, potwierdzone decyzją określającą zobowiązanie podatkowe, uzasadniały podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego.

Organ przedstawił również przebieg postępowania po wszczęciu dochodzenia. Wskazał, że we wrześniu 2019 r.: dokonano oględzin akt rejestrowych spółki oraz wykonano kserokopię wybranych kart z akt rejestrowych, 9 września 2019 r. zostało wydane postanowienie o przedstawieniu zarzutów M. R., zwrócono się do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w T. o wykonanie czynności procesowych w ramach pomocy prawnej - przesłuchanie podejrzanego; w listopadzie 2019 r. zwrócono się do Komisariatu II Policji w K. z prośbą o doręczenie wezwania świadkowi; w grudniu 2019 r.: zwrócono się do Komisariatu IV Policji

w K. z prośbą o doręczenie wezwania świadkowi, skierowany został wniosek do Prokuratury Rejonowej K. - Wschód o zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie podejrzanego, zwrócono się z wnioskami do NFZ i ZUS o udzielenie informacji odnośnie adresów podejrzanego, skierowano wniosek do Prokuratury Rejonowej w Dąbrowie Tarnowskiej o zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie podejrzanego; w styczniu 2020 r.: przesłuchano świadków, wydano postanowienie o zatrzymaniu i przymusowym doprowadzeniu podejrzanego; w lutym 2020 r.: otrzymano od Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w T. informację o zrealizowanej pomocy prawnej, w ramach której przesłuchano podejrzanego M. R. oraz przedstawiono mu zarzut; w marcu 2020 r. sporządzono pisemne uzasadnienie podstaw zarzutu; w czerwcu 2020 r.: przesłuchano dwóch świadków, dołączono decyzje dyrektora dotyczące spółki; w listopadzie 2020 r. wydane zostało postanowienie o zawieszeniu dochodzenia.

W ocenie organu odwoławczego przedstawienie zarzutów podejrzanemu oraz wykonanie czynności procesowych z jego udziałem wskazują wprost na dążenie do wyjaśnienia sprawy, co jednoznacznie świadczy o realnym, a nie pozorowanym charakterze postępowania.

Organ wskazał, że istota sporu w sprawie sprowadza się do oceny, czy środki pieniężne przekazane zostały na rachunek bankowy spółki przez A. S.A. w ramach umowy o prowadzenie rachunku powierniczego i obsługę płatności, czy też czynność tę należy kwalifikować jako umowę depozytu nieprawidłowego.

Organ odwoławczy przytoczył treść art. 1 ust. 1 u.p.c.c. zawierający zamknięty katalog czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Wśród tych czynności znajduje się umowa depozytu nieprawidłowego. Definicję tej umowy zawiera art. 845 K.c. W myśl tego przepisu, depozyt nieprawidłowy ma miejsce wtedy, gdy z przepisów szczególnych albo

z umowy lub okoliczności wynika, że przechowawca może rozporządzać oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi tylko co do gatunku. Do depozytu nieprawidłowego stosuje się przepisy o pożyczce, a czas i miejsce zwrotu określają przepisy o przechowaniu.

Biorąc pod uwagę treść art. 2 pkt 4 u.p.c.c., organ wskazał, że nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest: a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług, b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem: umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach; umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych. Zaznaczył przy tym, że przepis ten ustanawia zasadę, że podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności cywilnoprawne podejmowane w ramach obrotu nieprofesjonalnego, natomiast obrót zawodowy (profesjonalny) objęty został podatkiem od towarów i usług. Zatem nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych te czynności cywilnoprawne, których dokonanie rodzi obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Zauważył jednocześnie, że o wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony czynności cywilnoprawnej posiadają status podatnika podatku od towarów i usług, lecz wyłącznie fakt, że przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej konkretnej czynności jest opodatkowana VAT lub jest z tego podatku zwolniona.

Organ przytoczył też treść art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 1 i 2, art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej "ustawa o VAT") regulujące odpowiednio przedmiot, podmiot opodatkowania VAT i zwolnienia przedmiotowe.

Organ odwoławczy wskazał, że skoro warunkiem uznania depozytu nieprawidłowego za wyłączony z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych (na podstawie art. 2 pkt 4 u.p.c.c.) jest stwierdzenie, czy czynność ta jest opodatkowana VAT (lub od niego zwolniona), to konieczne jest ustalenie, czy czynność ta została dokonana przez podatnika tego podatku oraz czy mieści się w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, pojmowanej zgodnie z definicją tego pojęcia zawartą w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Dyrektor podał, że 31 października 2012 r. pomiędzy stroną reprezentowaną przez Prezesa Zarządu - M. R. (zleceniobiorcą), a A. S.A. w K. reprezentowaną przez Prezesa Zarządu - L. R. (zleceniodawcę) została zawarta umowa o prowadzenie rachunku powierniczego i obsługę płatności, zgodnie z którą zleceniobiorca przyjął do obsługi rachunek powierniczy prowadzony na rzecz zleceniodawcy, z którego miał dokonywać zlecenia płatności wobec kontrahentów lub wypłaty gotówki w oparciu o dyspozycje zleceniodawcy oraz upoważnił zleceniodawcę do wskazania rachunku bankowego BZ WBK oznaczonego numerem: 3010902040000000120048165 do tych rozliczeń. W sprawach nieuregulowanych tą umową zastosowanie miały przepisy kodeksu cywilnego (§ 4 umowy). W § 2 umowy strony określiły zasady rozliczania kosztów związanych z obsługą przedmiotowego rachunku oraz wysokość wynagrodzenia.

Następnie 19 maja 2014 r. został zawarty aneks do ww. umowy powierniczej. Zgodnie z zapisem § 1 ust. 1 aneksu, z uwagi na przeszkody prawne i faktyczne, uniemożliwiające wykonywanie umowy na warunkach określonych w umowie

z 31 października 2012 r. zleceniobiorca wskazał do obsługi umowy nowy rachunek bankowy

BZ WBK oznaczony numerem: [...]. Tym rachunkiem bankowym podatnik zaczął się posługiwać od 19 marca 2013 r. Bowiem w tym dniu zawarł z bankiem Bank Zachodni WBK S.A. we W. umowę o kredyt w rachunku bieżącym nr [...], tj. złotówkowym rachunku bieżącym kredytobiorcy o numerze: [...]. Z warunków kredytu zawartych w powyższej umowie wynika m.in., że: bank udzielił kredytobiorcy kredytu do wysokości [...] zł na finansowanie bieżącej działalności gospodarczej;

w przypadku niespełnienia przez kredytobiorcę warunku umowy polegającego na utrzymaniu na rachunku bieżącym wpływów w wysokości min. [...] zł zostanie zwiększona marża o 2,00 punkty procentowe; każda spłata dokonana na rachunek bieżący obniża stan zadłużenia i umożliwia ponowne wykorzystanie kredytu do kwoty [...]zł. Kredytobiorca dodatkowo zobowiązał się m.in. do: utrzymania na rachunku bieżącym lub na innych swoich rachunkach w banku BZ WBK środków pieniężnych

w sposób umożliwiający terminowe regulowanie wierzytelności wynikających z tytułu tej umowy; utrzymania na rachunku bieżącym średniomiesięcznych wpływów

w wysokości min. [...] zł z zastrzeżeniem, że do tych wpływów nie zalicza się wpływów z rachunków kredytobiorcy w banku BZ WBK lub w innych bankach, a jego niespełnienie spowoduje podwyższenie marży o 2 punkty procentowe.

Ponadto w przypadku naruszenia postanowień umowy przez kredytobiorcę

i stwierdzenia przez bank, że warunki udzielenia kredytu nie zostały dotrzymane lub zagrożona byłaby terminowa spłata kredytu z powodu złego stanu majątkowego kredytobiorcy, zostały określone skutki, w tym m.in.: renegotjowanie warunków umowy; zażądanie dodatkowego zabezpieczenia wierzytelności banku z tytułu udzielenia kredytu; obniżenie kwoty przyznanego i niewykorzystanego kredytu; wypowiedzenie umowy w całości lub w części wraz z żądaniem niezwłocznego zwrotu wykorzystanego kredytu wraz z odsetkami należnymi bankowi.

Organ ustalił, że 5 grudnia 2014 r. spółka A. S.A. przekazała ze swojego rachunku bankowego oznaczonego numerem: [...] na rachunek bankowy oznaczony numerem: [...], prowadzony w Banku Zachodnim WBK S.A. dla spółki kwoty [...]zł tytułem uznania jako "zgodnie z umową". Z analizy wyciągu z rachunku bankowego wynika, że przekazana kwota spełniła warunki zapisane w umowie o kredyt w rachunku bieżącym, zawartej 19 marca 2013 r. pomiędzy podatnikiem a bankiem. Ponadto

z powyższych środków właściciel rachunku – spółka pokrył swoje zobowiązanie wobec BZ WBK S.A.

Na okoliczność wykorzystywania do obsługi umowy powierniczej

z 31 października 2012 r. zawartej pomiędzy spółką a A. S.A. rachunku bieżącego z BZ WBK o nr [...] należącego do spółki organ podatkowy pierwszej instancji w charakterze świadków przesłuchał L. R., N. B., M. R. oraz I. O..

Z zeznań świadków wynikało, że w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r.: obie Spółki (D. Sp. z o. o. i A. S.A) miały powiązania gospodarcze i dokonywały transakcji finansowych pomiędzy sobą, w tym związane z obsługą umowy powierniczej; powodem zawarcia 19 maja 2014 r. aneksu do umowy powierniczej oraz wskazania nowego rachunku bankowego o numerze: [...] było zablokowanie pierwotnego rachunku do obsługi tej umowy przez Prokuraturę Rejonową w K.. Ponadto świadkowie (za wyjątkiem N. B.) mieli wiedzę, że wskazany w aneksie rachunek bankowy był rachunkiem bieżącym do obsługi umowy

kredytowej spółki oraz, że nowe zasady rejestrowania transakcji zarezerwowanych wyłącznie dla obsługi umowy powierniczej nie zostały ustalone przy podpisywaniu aneksu i obowiązywały warunki określone w pierwotnej umowie powierniczej.

Dyrektor wskazał, że zgodnie z przepisem art. 59 ust. 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.) na rachunku powierniczym mogą być gromadzone wyłącznie środki pieniężne powierzone posiadaczowi rachunku - na podstawie odrębnej umowy. Podstawową zasadą działania rachunku powierniczego jest wyłącznie gromadzenie środków pieniężnych powierzonych posiadaczowi tego rachunku przez osobę trzecią na podstawie umowy powierniczej, gdzie posiadacz rachunku jest powiernikiem, zaś osoba trzecia — powierzającym. Co istotne, na rachunku powierniczym nie można gromadzić innych środków nie należących do osoby trzeciej, jak również środków różnego pochodzenia, zarówno środków osoby trzeciej oraz środków posiadacza tego rachunku.

Zdaniem organu odwoławczego, przekazana przez A. S.A. na rachunek bieżący podatnika (i służący mu także do obsługi otwartej linii kredytowej) kwota posłużyła do pokrycia ujemnego salda. Zatem przekazane przez A. S.A. środki zostały wykorzystane przez spółkę do jej własnych celów. Oznacza to, że wskazany w aneksie z 19 maja 2014 r. rachunek nie służył wyłącznie do przechowywania środków pieniężnych A. S.A. Nie spełniał zatem wymogów rachunku powierniczego. Nie można zatem uznać, że przekazanie przez A. S.A. środków pieniężnych na wskazany przez D. Sp. z o. o. rachunek bankowy nastąpiło w ramach i zgodnie z umową o prowadzenie rachunku powierniczego. W ocenie organu z uwagi na fakt, że przedmiotowy rachunek nie spełniał wymogów rachunku powierniczego, nie można przyjąć, że czynności dokonane na podstawie aneksu z 19 maja 2014 r. stanowiły obrót zawodowy (profesjonalny). Nie można zatem uznać, że wpływ od A. S.A. środków na rachunek bieżący spółki nastąpił w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej, jako płatnika VAT. W związku z powyższym brak jest podstaw do zastosowania wyłączenia tej czynności z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt 4 u.p.c.c.

W ocenie organu okoliczności dotyczące funkcjonowania rachunku bankowego nr [...] jednoznacznie dowodzą, że spółka była uprawniona do dysponowania środkami pieniężnymi przekazanymi przez A. S.A., co wynika z warunków umowy o kredyt z 19 marca 2013 r., jak również z transakcji bankowych dokonanych na tym rachunku, a tym samym pozwalają na uznanie, że doszło do realizacji umowy depozytu nieprawidłowego.

Ponadto pokrycie zobowiązania spółki wobec BZ WBK S.A. ze środków pochodzących od A. S.A. znajdujących się na tych rachunkach, co należy potraktować jako wykonanie uprawnienia do rozporządzania środkami pieniężnymi oddanymi na przechowanie.

Na powyższą decyzję spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach. Wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji

i poprzedzającej ją decyzji organu I instancji oraz umorzenie postępowania, ewentualnie uchylenia zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji.
Zarzuciła naruszenie:

1/ art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. j, art. 3 ust. 1 pkt 1, art. 4 pkt 7, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1 pkt 7, art. 7 ust. 1 pkt 4, art. 10 ust. 1 u.p.c.c. na skutek braku podstaw faktycznych do ich zastosowania;

2/ art. 353a, art. 835, art. 845 K.c. w zw. z art. 50 i art. 59 ustawy Prawo bankowe poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie i uznanie, że zawarto umowę depozytu nieprawidłowego;

3/ art. 2 pkt 4 u.p.c.c. poprzez jego niezastosowanie w przedmiotowej sprawie pomimo

istnienia podstaw faktycznych do jego zastosowania;

4/ art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT poprzez ich niezastosowanie pomimo istnienia podstaw do ich zastosowania;

5/ art. 70 § 6 pkt 6 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej poprzez instrumentalne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych strony;

6/ art. 121 Ordynacji podatkowej poprzez prowadzenie postępowania podatkowego z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych;

7/ art. 122 Ordynacji podatkowej poprzez niepodjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz przerzucenie ciężaru dowodu na stronę, a ponadto oparcie rozstrzygnięcia wyłącznie na domniemaniach;

8/ art. 187 § 1 w zw. z art. 191 Ordynacji podatkowej poprzez wybiórczą ocenę dowodów oraz rozstrzygnięcie wszelkich wątpliwości na niekorzyść strony;

9/ art. 10 ust. 1 i 2, art. 11 ust. 1, art. 12, art. 14 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 162; ze zm.) – poprzez naruszenie zasady zaufania, rozstrzygnięcie wątpliwości na niekorzyść strony oraz naruszenie zasady proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania.

W uzasadnieniu skarżąca argumentowała, że organy podatkowe nie analizowały w sposób kompletny czynności będących przedmiotem postępowania. Wskazała, że organy arbitralnie przyjęły, że strony umowy zawarły umowę depozytu nieprawidłowego. Tymczasem brak upoważnienia do rozporządzania środkami pieniężnymi nie dawał podstaw do takiej kwalifikacji czynności prawnej. Tego uprawnienia nie można domniemywać. Przekonywała, że wolą stron nie było zawarcie umowy o depozyt nieprawidłowy.

Dokonując oceny skutków podatkowych, organy podatkowe całkowicie pominęły zasadę swobody umów określoną w art. 353a K.c. Kwalifikacji rodzaju świadczonej usługi wynikającej z takiej umowy dokonuje usługodawca, biorąc pod uwagę charakter usługi. W ocenie skarżącej wykonanie umowy dla potrzeb podatku VAT stanowiło świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Była to usługa odpłatna. Skarżąca z tytułu realizacji przedmiotowej czynności wystawiła fakturę VAT dokumentującą wykonanie usługi na rzecz spółki A. S.A.

Biorąc pod uwagę treść art. 2 pkt 4 u.p.c.c. i fakt, że transakcja jest odpłatnym świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowanym podatkiem VAT, nie podlega ona podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Wynikająca z art. 2 pkt 4 u.p.c.c. norma realizuje obowiązującą w systemie prawa podatkowego zasadę jednokrotnego opodatkowania podatkiem tego samego zdarzenia gospodarczego i pierwszeństwo oceny jego skutków na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Przyjęcie, że niezależnie od skutków podatkowych w VAT skarżąca jest obowiązana do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, oznacza opodatkowanie jednego zdarzenia gospodarczego dwoma podatkami o charakterze obrotowym, co jest niedopuszczalne. Przyjmując nawet, że mamy do czynienia z depozytem nieprawidłowym za wynagrodzeniem, czynności związane z jego ustanowieniem spełniają definicję odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, które są opodatkowane na zasadach ogólnych (obie strony czynności były czynnymi podatnikami VAT).

Zdaniem skarżącej doszło ponadto do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego

skarbowego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań skarżącej. Świadczą o tym: zawieszenie dochodzenia do czasu wydania przez organ podatkowy ostatecznych decyzji określających zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych; wszczęcie postępowania na 4 miesiące przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; zawiadomienie

o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w październiku 2019 r. z mocą od 29 sierpnia 2019 r.

W odpowiedzi na skargę organ podtrzymał stanowisko przedstawione w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach zważył, co następuje:

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w art. 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (j.t. Dz.U.2021.137) i art. 134 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

(j.t. Dz.U.2023.259 ze zm.) dalej "p.p.s.a.", sąd bada zaskarżone orzeczenie pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem, zarówno materialnym, jak

i procesowym, nie jest przy tym – co do zasady - związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Przedmiotem kontroli sądu jest decyzja dyrektora w przedmiocie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy depozytu nieprawidłowego od kwoty [...]zł wpłaconej przez spółkę A. 5 grudnia 2014 r. na rachunek skarżącej wskazany w aneksie z 19 maja 2014 r. do umowy

o prowadzenie rachunku powierniczego z 31 października 2012 r.

Rozpoznając sprawę w zakreślonych na wstępie granicach sąd stwierdza, że zaskarżona decyzja narusza prawo. Skarga została uwzględniona, jednak nie wszystkie zarzuty w niej zawarte są zasadne.

Niezasadny jest zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego. W niniejszej sprawie w świetle art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 3 ust. 1 pkt 1 i art. 10 ust. 1 u.p.c.c. pięcioletni okres przedawnienia za zobowiązanie powstałe w 2014 r. rozpoczął bieg 1 stycznia 2015 r. i zakończył 31 grudnia 2019 r. Decyzja organu pierwszej instancji została natomiast wydana 14 grudnia 2020 r., a decyzja organu drugiej instancji 20 września 2022 r. Jednak na bieg 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mają wpływ instytucje przerwania

i zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. W myśl art. 70c Ordynacji podatkowej organ podatkowy właściwy

w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

W niniejszej sprawie taka sytuacja miała miejsce. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. postanowieniem z 29 sierpnia 2019 r. wszczął dochodzenie w sprawie nieujawnienia przez osoby odpowiedzialne za prowadzenie spraw gospodarczych i finansowych spółki w okresie od 3 czerwca 2014 r. do 13 stycznia 2015 r. podstawy opodatkowania w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w wyniku niezłożenia przez spółkę deklaracji PCC-3 z tytułu zawartych umów depozytu nieprawidłowego z podmiotem A. S.A. w K., czym spowodowano uszczuplenie należności z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie łącznej 134.119 zł, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 w zw. z art. 6 § 2 w zw. z art. 9 § 3 K.k.s. Stosownie do art. 70c Ordynacji podatkowej podatnik został zawiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Spełnienie wyżej opisanych formalnych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest w sprawie kwestionowane.

Sporna w tym zakresie jest natomiast kwestia czy na tle okoliczności sprawy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało pozorowanego charakteru

i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

Sąd stwierdza, że wszczęcie dochodzenia nie miało cech instrumentalnego. Dokonana w tym zakresie przez organ ocena uwzględnia uchwałę 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21(CBOSA).

Wymaga przy tym przypomnienia i podkreślenia, że NSA w powołanej uchwale wskazał m.in., że kontrola sądów administracyjnych, w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie może być ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego wszczęcia z punktu widzenia przepisów K.p.k. czy K.k.s. i celów w sprawie prawa karnego, realizowanych przez te ustawy. Taka ocena należy bowiem do organów nadzorujących postępowanie przygotowawcze.

Mając na uwadze powyższe sąd stwierdza, że postanowienie z 29 sierpnia

2019 r. o wszczęciu dochodzenia wskazuje, że czyn będący przedmiotem postępowania karnego skarbowego jest tożsamy pod względem podmiotowym

i przedmiotowym ze zobowiązaniem podatkowym, będącym przedmiotem postępowania podatkowego. Innymi słowy wiąże się z nim jako typowy związek przyczynowy pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a deliktem skarbowym. Istotne przy tym jest, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji decyzji z 10 czerwca 2019 r. (uchylonej decyzją dyrektora z 3 czerwca 2020 r.). Wszczynając dochodzenie organ dysponował zatem wystarczającym materiałem dowodowym oraz informacjami istotnymi dla określenia kwalifikacji prawnej czynu zabronionego.

Nie można abstrahować również od tego, że M. R. – prezesowi zarządu skarżącej spółki przedstawione zostały zarzuty karne w lutym 2020 r. (postanowienie o przedstawieniu

zarzutów z 9 września 2019 r.). Zatem działania podjęte w sprawie karnej skarbowej nie sprowadzały się jedynie do samego wszczęcia postępowania, ale organ postępowania przygotowawczego zgromadził materiały, które pozwoliły na postawienie zarzutów karnych. Jak zwraca się uwagę

w orzecznictwie na tle art. 313 K.p.k., warunkiem wydania postanowienia

o przedstawieniu zarzutów jest ustalenie, że dane uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba. Chodzi tu zatem o ustalenie, że zebrane dowody wskazują na wyższy stopień prawdopodobieństwa niż wymagany do wszczęcia postępowania, a dodatkowo wskazują na określoną osobę, możliwą do spersonifikowania (uchwała SN z 23.02.2006 r., sygn. akt SNO 3/06).

Z tych względów wpływ na tak dokonaną ocenę nie ma okoliczność wszczęcia dochodzenia na 4 miesiące przed upływem terminu biegu przedawnienia. Było ono bowiem poprzedzone kontrolą podatkową. Co istotne Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. już 8 stycznia 2018 r. złożył komórce ds. karnych skarbowych zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego w ramach działalności gospodarczej prowadzonej pod firmą D. sp. z o.o. Do zawiadomienia dołączono zgromadzony materiał dowodowy. Zdaniem sądu zestawienie powyższych dat stanowi zbieżną w czasie konsekwencję podejmowanych wcześniej czynności i postępowań. W tej sytuacji, przy uwzględnieniu wszystkich wyżej przytoczonych argumentów, nie można stwierdzić by okoliczność późniejszego zawieszenia postępowania karnego skarbowego i powstrzymanie się z jego podjęciem miało decydujące i przesądzające znaczenie dla oceny, że organ wszczynając dochodzenie działał instrumentalnie. Nadto, podkreślenia wymaga że wszczęcie dochodzenia nie wyprzedzało ustaleń dowodowych.

Nie mamy zatem do czynienia ze wskazaną w uchwale NSA sytuacją braku woli zrealizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniem instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia określonych zobowiązań podatkowych, bowiem organ przygotowawczy wykazał realną aktywność po wszczęciu postępowania karnego skarbowego, zrealizowany został także cel wszczęcia ww. dochodzenia. W zaskarżonej decyzji zawarto obszernie, wyczerpujące wyjaśnienia co do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, okoliczności temu towarzyszących, okoliczności ten fakt poprzedzających i następujących po nich. Również prawidłowe uzasadnienie zaskarżonej decyzji świadczy, według sądu, o braku instrumentalnego wykorzystania wszczęcia postępowania karnego skarbowego wyłącznie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i stanowi realizację normy wynikającej z przepisu art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Takie informacje są konieczne, aby zagwarantować podatnikowi, że postępowanie jest prowadzone

w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji, zdaniem sądu organ odwoławczy zasadnie przyjął, że doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Powyższe oznacza, że możliwe jest przejście do dalszej oceny legalności zaskarżonej decyzji.

Spór w sprawie dotyczy dwóch kwestii: kwalifikacji czynności wpłaty środków pieniężnych przez A. S.A. na rachunek skarżącej wskazany w aneksie z 19 maja 2014 r. do umowy o prowadzenie rachunku powierniczego z 31 października 2012 r. oraz zasadności jej opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

W ocenie strony czynność ta została dokonana w ramach ww. umowy o prowadzenie rachunku powierniczego i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zdaniem organu natomiast, przedmiotowa sporna czynność nosi cechy umowy depozytu nieprawidłowego. Organ ponadto twierdzi, że wpłaty dokonywane przez A. S.A. na rachunek bieżący skarżącej nie nastąpiły w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej jako płatnika podatku od towarów i usług. W konsekwencji ww. umowa depozytu nieprawidłowego podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

W zakresie pierwszej z ww. kwestii spornych sąd stwierdza, że organ prawidłowo zakwalifikował czynność wpłaty środków pieniężnych przez A. S.A. na rachunek skarżącej wskazany w aneksie z 19 maja 2014 r. jako umowę depozytu nieprawidłowego.

Umowa depozytu nieprawidłowego została uregulowana w art. 845 K.c.

Z powołanej regulacji wynika, że jeżeli strony zawierają umowę, na podstawie której składający oddaje przechowawcy na przechowanie pieniądze bądź inne rzeczy oznaczone co do gatunku, ponadto z przepisów szczególnych albo z umowy lub okoliczności wynika, że przechowawca może rozporządzać przedmiotem przechowania, jest to depozyt nieprawidłowy. O tym więc, czy zawarta umowa kreuje stosunek prawny depozytu nieprawidłowego, decydują przepisy szczególne albo umowa stron lub okoliczności. Stosunek prawny powstały na tej podstawie łączy

w sobie elementy zarówno przechowania, jak i pożyczki. Jednakże odmienny jest cel gospodarczy tej umowy w porównaniu z klasycznym przechowaniem. Przechowanie bowiem wykonywane jest w interesie składającego, ma na celu zaspokojenie jego interesu. Natomiast w przechowaniu nieprawidłowym równomiernie zostaje zaspokojony interes obu stron. Składający, oddając rzeczy czy pieniądze na przechowanie, nie ponosi ryzyka ich utraty czy uszkodzenia, nawet przypadkowej, natomiast przechowawca uzyskuje prawo rozporządzania tymi rzeczami bądź pieniędzmi według swojego uznania. Wymaga podkreślenia, że upoważnienie do rozporządzania oddanymi na przechowanie pieniędzmi jest dla bytu umowy depozytu nieprawidłowego konieczne - sam fakt oddania na przechowanie pieniędzy nie tworzy bowiem jeszcze stosunku depozytu nieprawidłowego z prawem rozporządzania nimi (por. wyrok NSA z 21 maja 2013 r. sygn. akt II FSK 1830/11; dostępny CBOSA). Wprawdzie do przyjęcia depozytu nieprawidłowego nie jest konieczne wyraźne zastrzeżenie tego w umowie, niemniej do zastosowania art. 845 k.c. konieczne jest ustalenie, że przechowawca uprawniony został do rozporządzania oddanymi na przechowanie pieniędzmi (wyrok SN z 20 czerwca 1977 r. sygn. akt II CR 204/77, LEX nr 7955).

Z kolei rachunek powierniczy (art. 59 ustawy Prawo bankowe) jest to szczególny rodzaj rachunku bankowego i dlatego w zakresie nienormowanym przez art. 59 stosuje się do niego przepisy ogólne o rachunkach bankowych zawarte w kodeksie cywilnym (art. 725 – 733) oraz w ustawie Prawo bankowe (Rozdział 3). Istota rachunku powierniczego sprowadza się do tego, że mogą być na nim gromadzone wyłącznie środki pieniężne powierzone posiadaczowi tego rachunku przez osobę trzecią na podstawie odrębnej umowy. Ta odrębna umowa to umowa powiernicza, posiadacz rachunku jest w niej powiernikiem, zaś osoba trzecia powierzającym. Co istotne, na rachunku powierniczym nie można gromadzić innych środków niż należące do osoby trzeciej, jak również środków różnego pochodzenia, tj. zarówno środków osoby trzeciej, oraz środków posiadacza takiego rachunku.

Powierzający wpłaca pieniądze na rachunek powierniczy po to, aby zostały przeznaczone na cel ustalony z posiadaczem rachunku. Posiadacz rachunku dysponuje powierzonymi środkami

we własnym imieniu, ale jest zobowiązany wobec powierzającego do rozliczenia się ze sposobu ich wykorzystania.

W stanie faktycznym niniejszej sprawy organ ustalił, że rachunek wskazany

w aneksie z 19 maja 2014 r. był rachunkiem bieżącym spółki oraz służył do obsługi otwartej linii kredytowej i znajdowały się na nim obok środków wpłacanych przez

A. S.A. również środki należące do spółki. Już ta okoliczność uniemożliwia kwalifikację aneksu jako umowy o prowadzenie rachunku powierniczego. Ponadto

z okoliczności transakcji wynika, że skarżąca (przechowawca) była uprawniona do dysponowania wpłaconymi przez A. S.A. pieniędzmi. Środki te służyły jej bowiem m.in. do pokrycia ujemnego salda rachunku powstałego z tytułu realizacji umowy kredytowej oraz zobowiązań wobec innych podmiotów.

Organy podatkowe mają prawo do oceny skutków transakcji handlowych

w aspekcie podatkowym na podstawie przepisów art. 191, art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. W myśl tych przepisów organ podatkowy jest zobowiązany do wszechstronnego zbadania sprawy tak pod względem faktycznym jak i prawnym

w celu ustalenia stanu rzeczywistego sprawy (art. 122 Ordynacji podatkowej), co oznacza również obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego (art. 187 Ordynacji podatkowej), a następnie dokonania swobodnej jego oceny (art. 191 Ordynacji podatkowej). To powoduje, że organ podatkowy nie został zwolniony z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawno-podatkowych, jakie one wywierają.

Mając na uwadze powołane regulacje dotyczące powyższych instytucji, przedłożoną umowę o prowadzenie rachunku powierniczego z 31 października

2012 r. oraz aneks do tej umowy z 19 maja 2014 r., okoliczności towarzyszące przeprowadzaniu transakcji, zeznania świadków L. R., M. R., N. B. i I. O., zdaniem sądu, organ prawidłowo stwierdził, że wpłaty na konto skarżącej przez A. S.A. dokonywane były w ramach umowy noszącej cechy depozytu nieprawidłowego.

Z tych względów zarzuty naruszenia art. 353a, art. 835, art. 845 K.c. w zw.

z art. 50 i art. 59 ustawy Prawo bankowe poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie

i uznanie, że zawarto umowę depozytu nieprawidłowego oraz art. 122, art. 187 § 1

i art. 191 Ordynacji podatkowej w zakresie kwalifikacji czynności prawnej są niezasadne.

Sąd stwierdza natomiast, że w zakresie drugiej z kwestii spornych tj. istnienia obowiązku podatkowego z tytułu zawartej umowy depozytu nieprawidłowego, stanowisko organu jest przedwczesne.

Wprawdzie przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. j u.p.c.c. wymienia umowę depozytu nieprawidłowego jako podlegającą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, to jednak z art. 2 ust. 4 tej ustawy wynika, że obowiązek podatkowy istnieje w przypadku zawarcia takiej umowy w ramach obrotu nieprofesjonalnego. Stosownie do powołanej regulacji nie podlegają

podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest: a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług, b) zwolniona z podatku od towarów i usług. Skoro ustawodawca podjął próbę rozgraniczenia podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku VAT przez wyłączenie podatkowe zawarte w u.p.c.c. (a nie w ustawie o VAT), to powyższe wskazuje na domniemanie pierwszeństwa w opodatkowaniu danej czynności podatkiem VAT. Dopiero ustalenie, że dana czynność nie podlega przepisom ustawy o VAT, pozwala – co do zasady – na opodatkowanie jej podatkiem od czynności cywilnoprawnych (tak S. Bogucki, W. Stachurski, R. Wiatrowski, K. Winiarski, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT, W. 2016, s. 171).

W niniejszej sprawie organ stwierdził, że brak jest podstaw do zastosowania wyłączenia tej czynności z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Stanowisko organu w tym zakresie nie zostało jednak poparte żadną logiczną argumentacją. Takich kryteriów nie spełnia bowiem twierdzenie organu, zgodnie z którym: "z uwagi na fakt, że przedmiotowy rachunek nie spełniał wymogów rachunku powierniczego, nie można przyjąć, że czynności dokonane na podstawie aneksu z 19 maja 2014 r. stanowiły obrót zawodowy (profesjonalny). Nie można zatem uznać, że wpływ od A. S.A. środków na rachunek bieżący spółki nastąpił w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej, jako płatnika podatku od towarów i usług."

Z tak przedstawionego stanowiska organu wynika wniosek, że jedynie czynności dokonywane w ramach rachunku powierniczego mogą stanowić obrót profesjonalny i być opodatkowane podatkiem od towarów i usług, natomiast czynności dokonywane na innego rodzaju rachunkach bankowych w ramach umowy depozytu nieprawidłowego takimi czynnościami być nie mogą. Taki pogląd nie znajduje uzasadnienia w przepisach prawa, a w szczególności w ustawie o VAT.

Usługa depozytu nieprawidłowego mająca charakter odpłatny znajduje się

w zakresie regulacji ustawy o VAT, jednakże korzysta ze zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT. Zwolnienie to ma charakter Nielimitowany, co oznacza, że niezależnie od kwoty otrzymanego wynagrodzenia podatnik jest zwolniony od konieczności zapłaty podatku należnego.

Przedmiotem opodatkowania VAT jest bowiem odpłatna dostawa towarów

i odpłatne świadczenie usług (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Analizując umowę depozytu nieprawidłowego pod kątem regulacji podatku od towarów i usług, należało zatem rozważyć, czy w takim przypadku mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów, czy też z odpłatnym świadczeniem usług. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Natomiast usługą jest każda inna czynność, która nie stanowi dostawy towarów. Przy czym należy pamiętać, że usługą jest tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym. W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Ponadto, aby świadczenie usługi podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, musi mieć miejsce również odpłatność, tj. gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usługi a otrzymanym wynagrodzeniem będącym świadczeniem wzajemnym, a usługodawcę musi łączyć z odbiorcą stosunek prawny, z którego wynika obowiązek świadczenia usługi oraz wysokość wynagrodzenia (świadczenia wzajemnego) za dokonanie tych czynności. Bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem

usług a otrzymanym wynagrodzeniem ma miejsce wówczas, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść na rzecz świadczącego usługę i jeżeli świadczenie wzajemne pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem dokonanej czynności.

Co istotne organ w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji przedstawił obszerne teoretyczne rozważania w zakresie definicji działalności gospodarczej oraz wskazał na przepisy ustawy o VAT określające jej przedmiot, w tym m.in. wskazał, że "skoro warunkiem uznania depozytu nieprawidłowego za wyłączony z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych (na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) jest stwierdzenie, czy czynność ta jest opodatkowana podatkiem VAT (lub od niego zwolniona), to konieczne jest ustalenie, czy czynność ta została dokonana przez podatnika tego podatku oraz czy mieści się w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, pojmowanej zgodnie z definicją tego pojęcia zawartą w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych".

W niniejszej sprawie jednak organ takich ustaleń nie poczynił. Nie ocenił okoliczności faktycznych niniejszej sprawy w kontekście powołanych przepisów ustawy o podatku o towarów i usług i ich wykładni.

Dla oceny spornej kwestii istotne znaczenie ma natomiast okoliczność, że stronami transakcji były spółki prawa handlowego, podatnicy VAT oraz fakt, że obie spółki miały powiązania gospodarcze i dokonywały transakcji finansowych między sobą. Według umowy spółki skarżącej jej przedmiot działalności obejmował przy tym: "finansową działalność usługową z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszy emerytalnych" (dział 64 PKD) – podklasa 64.19: "pozostałe pośrednictwo pieniężne", w tym m.in. 64.19 Z - działania związane z przyjmowaniem depozytów przez instytucje inne niż np. banki, kasy oszczędnościowe, towarzystwa kredytowe. Organ pominął ponadto okoliczność, że za usługi świadczone A. S.A. m.in. w okresie obowiązywania aneksu z 19 maja 2014 r., skarżąca 31 grudnia 2014 r. wystawiła fakturę tytułem wynagrodzenia. Znaczenia istnienia tej faktury nie dyskwalifikuje okoliczność, że wynagrodzenie dotyczyło prowadzenia rachunku powierniczego, skoro faktura dotyczyła także wynagrodzenia za czynności dokonywane na podstawie aneksu, zakwalifikowane przez organ jako umowa depozytu nieprawidłowego, a bankowy rachunek wskazany w aneksie dotyczył prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej skarżącej.

Brak oceny wymienionych okoliczności w kontekście ustaleń czy sporna umowa depozytu nieprawidłowego została zawarta w warunkach określonych w art. 2 pkt 4 u.p.c.c. narusza art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na treść rozstrzygnięcia.

Organ odwoławczy naruszył ponadto art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przez utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji, pomimo niewykonania przez ten organ wytycznych zawartych w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z 3 czerwca 2020 r. nr [...] W decyzji tej dyrektor, uchylając decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w K.

z 10 czerwca 2019 r. i przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji, wskazał m.in., że "dokonując oceny prawopodatkowej dokonanej przez spółki czynności cywilnoprawnej w pierwszej kolejności rozstrzygnięcia wymagała kwestia, czy powyższa czynność podlega opodatkowaniu VAT lub jest od niego zwolniona." W ocenie organu odwoławczego w tym zakresie w decyzji z 10 czerwca 2019 r. nie dokonano żadnych ustaleń. W związku z powyższym dyrektor wskazał, że organ pierwszej instancji przy ponownym rozpatrzeniu sprawy winien przeprowadzić dodatkowe postępowanie wyjaśniające. Pomimo takich wytycznych, jak wykazano wyżej, organ I instancji nie wyjaśnił powstałych wątpliwości, a organ odwoławczy w zaskarżonej decyzji zaakceptował niepoparte stosownymi ustaleniami i stanowisko naczelnika w spornym zakresie.

Ponownie rozpoznając sprawę organ uwzględni powyższe rozważania i oceni, mając na uwadze odpowiednie przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz wymienione wyżej okoliczności faktyczne, czy zawarta pomiędzy spółkami umowa depozytu nieprawidłowego została zawarta w warunkach art. 2 pkt 4 u.p.c.c. i od wyniku poczynionych ustaleń uzależni dalsze postępowanie.

Z tych względów sąd, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw. art. 135 p.p.s.a. orzekł jak w punkcie 1 sentencji wyroku. O kosztach postępowania w punkcie 2 sentencji wyroku, na które składają się wpis od skargi – 136 zł, wynagrodzenie pełnomocnika – 400 zł, opłata skarbową od pełnomocnictwa – 17 zł, sąd orzekł na podstawie art. 200 w zw. z art. 205 § 2 w zw. z art. 206 p.p.s.a. i § 2 ust. 1 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.2018.1687).

W realiach rozpatrywanej sprawy sąd w składzie rozpoznającym sprawę uznał, że miarkowanie kosztów zastępstwa procesowego jest uzasadnione. Zgodnie

z art. 206 p.p.s.a. bowiem sąd może w uzasadnionych przypadkach odstąpić od zasądzenia zwrotu kosztów postępowania w całości lub w części, w szczególności jeżeli skarga została uwzględniona w części niewspółmiernej w stosunku do wartości przedmiotu sporu ustalonej w celu pobrania wpisu. Analiza cytowanego przepisu prowadzi do wniosku, że na podstawie tego przepisu sąd administracyjny działa

w sposób uznaniowy, dokonując na tle konkretnej sprawy oceny, czy występują w niej szczególnie uzasadnione względy pozwalające na odstąpienie od zasądzenia zwrotu kosztów w całości lub w części. Określając wysokość wynagrodzenia profesjonalnego pełnomocnika procesowego sąd uwzględnia zarówno stopień zawichości sprawy jak i nakład pracy, przyczyniający się do wyjaśnienia sprawy.

W niniejszej sprawie sąd uznał, że zbieżne zarzuty i argumentacja skarg na 43 decyzje dyrektora w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnej, jednolita regulacja prawna, a także prowadzenie sprawy przez tego samego pełnomocnika, brak udziału w rozprawie oraz nie uwzględnienie wszystkich zarzutów skargi uzasadniały w stopniu wystarczającym miarkowanie wynagrodzenia pełnomocnika na poziomie 400 zł, mimo że w myśl § 2 ust. 1 pkt 1 lit. c. ww. rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości powinno ono wynosić 900 zł. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreśla się, że wywiedzenie skarg i reprezentowanie strony w sprawach o tożsamym stanie faktycznym oraz objętych jednolitą regulacją prawną uzasadnia miarkowanie wynagrodzenia pełnomocnika czyli dostosowanie tego wynagrodzenia do stopnia zindywidualizowania sprawy i koniecznego nakładu pracy (por. postanowienie NSA z 25 stycznia 2019 r.; sygn. akt I GZ 502/18; CBOSA).