

Bezumowne korzystanie z budynku a podatek od przychodów z budynków

Use of the building without a contractual basis and building revenue tax

Krzysztof Jamróż

Młodszy konsultant ds. podatków w Małopolskim Instytucie Studiów Podatkowych sp. z o.o., absolwent prawa na Uniwersytecie Jagiellońskim oraz instrumentalistyki na Akademii Muzycznej im. Karola Szymanowskiego w Katowicach

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest podatek od przychodów z budynków, uregulowany w ustawach o podatkach dochodowych. Jedną z przesłanek opodatkowania jest to, by budynek został oddany do używania na podstawie umowy najmu, umowy dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. W praktyce stosowania prawa podatkowego wątpliwości może wzbudzać to, czy w przypadku korzystania z budynku mimo braku takiej umowy (tj. w przypadku bezumownego korzystania z budynku) przychód będzie opodatkowany. Często taka sytuacja występuje, gdy np. umowa najmu wygasła, a użytkownicy dotychczas podmiot płaci nadal wynagrodzenie właścicielowi budynku.

Słowa kluczowe: bezumowne korzystanie, podatek dochodowy, przychód z budynków, umowa.

Abstract

The subject of this article is the tax on income from buildings contained in the Income Tax Acts. One of the prerequisites for taxation is that the building is made available for use on the basis of a lease agreement, a rental agreement or a contract or another agreement of a similar nature. In the practice of the application of tax law, doubts may arise as to whether, in the case of use of a building despite the absence of such a contract, revenue will be taxed. This concerns the situation of non-contractual use of a building. Often such a situation occurs when, for example, a lease agreement has expired and the hitherto user continues to pay remuneration to the owner of the building.

Keywords: non-contractual use, income tax, income from buildings, contract.

1. WPROWADZENIE

W dniu 1 stycznia 2018 r. zaczęły obowiązywać przepisy regulujące nową, nieznaną dotychczas w polskim porządku prawnym, instytucję prawa podatkowego w postaci tzw. minimalnego podatku od nieruchomości komercyjnych¹. Jej konstrukcja znacząco różni się od konstrukcji podatku dochodowego opartego na zasadach ogólnych. Podstawę opodatkowania stanowi bowiem wartość początkowa budynku lub budynków wynikająca z ewidencji środków trwałych, pomniejszona o kwotę 10 mln zł, a stawka opodatkowania wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Pojawiły się także wątpliwości natury konstytucyjnej w kontekście powszechności i równości opodatkowania, podwójnego opodatkowania dochodów, a nawet konfiskacyjnego charakteru nowego podatku². W wyniku dokonanej nowelizacji od dnia 1 stycznia 2019 r. podatek ten uzyskał nowy kształt³. Obciąża on właścicieli lub współwłaścicieli nie tylko

budynków biurowych lub handlowo-usługowych, lecz także hoteli i domów studenckich. Podatkiem tym objęto wszystkie budynki stanowiące własność lub współwłasność podatnika, położone na terytorium Polski, które zostały oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem budynków mieszkalnych, które zostały oddane do używania w ramach rządowych lub samorządowych programów dotyczących budownictwa społecznego⁴.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza wybranego elementu konstrukcji podatku od przychodów z budynków, tj. przesłanki mającej w gruncie rzeczy charakter cywilnoprawny, lecz kształtującej podstawę do subsumpcji przepisu prawa podatkowego.

Jak stanowi art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ podatek dochodowy od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem, który:

1) stanowi własność albo współwłasność podatnika,

- 2) został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
- 3) jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – zwany dalej „podatkiem od przychodów z budynków”, wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc⁶.

W praktyce stosowania tych przepisów wątpliwości nasuwa przesłanka zawarta w pkt 2, gdzie mowa jest o umowie, na podstawie której środek trwały będący budynkiem, oddany do używania, generuje przychód po stronie podatnika. Ustawodawca wskazał więc, że dochód podatnika ma źródło w stosunku cywilnoprawnym powstałym w wyniku zawarcia umowy najmu, dzierżawy lub – co przesądza o tym, że katalog umów kreujących opodatkowanie jest otwarty – innej umowy o podobnym charakterze. W orzecznictwie sądów administracyjnych znaleźć można często odmienne tezy w zakresie tego, czy np. dana umowa nienazwana jest podobna do umowy najmu albo umowy dzierżawy. Przedmiotem tych rozważań nadal jest jednak umowa jako czynność prawna.

Wątpliwości odnośnie do stosowania przywołanych przepisów powstają natomiast w nierzadko spotykanych przypadkach, gdy umowy nie zawarto lub pierwotnie była ona zawarta, ale z różnych powodów przestała obowiązywać strony, które ją zawarły. Dodatkowo w tych sytuacjach często strona korzystająca zachowuje się tak, jakby umowa najmu, dzierżawy lub podobna do jednej z nich wciąż obowiązywała. Wówczas powstaje więc przysporzenie po stronie właściciela budynku, ponieważ korzystający z budynku płaci za owo korzystanie wynagrodzenie niebędące czynszem ani podobnym świadczeniem. Skutki majątkowe u wskazanych podmiotów są tożsame z tymi występującymi w przypadku relacji opartej na umownym stosunku zobowiązaniowym. *Prima facie* z tego powodu może więc się wydawać uzasadnione opodatkowanie takich zdarzeń.

Choć omawiany podatek obowiązuje już kilka lat, to trudno znaleźć stanowisko interpretacyjne organów podatkowych lub sądów administracyjnych w podanym zakresie. Dodatkowy asumpt do przeprowadzenia analizy stanowi niewiążąca informacja, jakiej podczas rozmowy telefonicznej udzielił konsultant Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: KIS) w kwietniu 2024 r. Sprowadzała się ona do tego, że w przypadku wygaśnięcia umowy najmu budynku oraz dalszego bezumownego korzystania wbrew woli właściciela i płacenia „czynszu” właścicielowi przez podmiot bezpodstawnie korzystający dyspozycja art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nadal będzie miała zastosowanie, jeśli spełnione będą pozostałe przesłanki. Dla konsultanta KIS w przedstawionym stanie faktycznym bez znaczenia było również to, że właściciel wystąpił z powództwem windykacyjnym przeciwko podmiotowi bezumownie korzystającemu z budynku. Jakkolwiek informacja udzielona przez konsultanta KIS nie ma żadnej mocy wiążącej (a stanowisko wyrażone przez jednego pracownika nie musi pokrywać się ze stanowiskiem innego ani tym bardziej ze stanowiskiem Dyrektora KIS), to pozwala prognozować, jakie zapatrywania na ten problem ma Dyrektor KIS, a które może wyrazić np. w interpretacji indywidualnej.

2. UMOWA NAJMU, DZIERŻAWY LUB INNA UMOWA O PODOBNYM CHARAKTERZE

Na podstawie wykładni językowej art. 24b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. lub art. 30g ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. należy stwierdzić, że dla zrekonstruowania normy prawa podatkowego niezbędne jest odwołanie się do dorobku nauki prawa cywilnego w zakresie tego, czym jest „umowa”, skoro ustawodawca używa tego pojęcia w przepisie podatkowym, a brak jest jego definicji legalnej w ustawach podatkowych czy innego interpretacyjnego dorobku doktryny prawa podatkowego proponującego odmienne jego rozumienie.

W tym kontekście warto przypomnieć, że wykładnia językowa w prawie podatkowym jest punktem wyjścia wykładni prawa, ale również określa jej granice: „Możliwy sens słów i zwrotów jest bowiem nieprzekraczalną barierą procesów wykładni, a jej przekroczenie prowadzi nieuchronnie do rozstrzygnięcia *contra legem*”⁷. Za odstępstwem od wykładni językowej na rzecz wykładni innego rodzaju w tym przypadku nie przemawia także to, że wykładnia językowa prowadzi do korzystniejszego rozwiązania dla podatnika w analizowanej sytuacji. W przypadku bowiem uznania bezumownego korzystania za stan faktyczny niemieszczący się w zakresie pojęcia „umowy” opodatkowanie nie wystąpi.

W nauce prawa cywilnego wskazuje się, że umowa dochodzi do skutku przez zgodne oświadczenia woli dwóch albo więcej stron i stanowi samodzielny i integralny całość, która dopiero kształtuje określony stosunek prawny, stosownie do treści art. 56 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁸. Decydujące o zawarciu umowy zgodne oświadczenia woli stron (konsens) uznaje się zaś za złożone wtedy, gdy da się stwierdzić, że oświadczenia mają ten sam sens ustalony zgodnie z regułami wykładni wyrażonymi w art. 65 k.c.⁹ Tak więc w przypadku umów dwustronnych skutki prawne następują, jeżeli ich wystąpienia chcą wszystkie strony tej czynności¹⁰. Należy zatem przyjąć, że tylko w sytuacjach spełniających powyższe warunki mamy do czynienia z umową, do której odwołują się analizowane przepisy prawa podatkowego.

Essentialia negotii umowy najmu określono w art. 659 § 1 k.c., zgodnie z którym przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz. Z kolei umowę dzierżawy w art. 693 § 1 k.c. zdefiniowano jako umowę, przez którą wdzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wdzierżawiającemu umówiony czynsz.

Przykładem innej umowy podobnej do umowy najmu albo dzierżawy i prowadzącym do rozbieżnych orzeczeń jest umowa o świadczenie usług hotelowych. Sąd Najwyższy (dalej: SN) wskazał, że taka umowa należy do umów mieszanych, zawierających elementy różnych umów nazwanych (sprzedaż, najem, dzieło, przechowanie) i nienazwanych (usługi podobne do zlecenia). Do umowy o świadczenie usług hotelowych należy więc stosować przepisy prawa cywilnego o umowach w ogólności, odpowiednie przepisy części ogólnej zobowią-

zań, w tym przepisy o skutkach niewykonania zobowiązań (art. 471 i nast. k.c.) oraz o niewykonaniu i skutkach niewykonania zobowiązań z umów wzajemnych (art. 487 i nast. k.c.), przepisy o umowach nazwanych wprost lub w drodze analogii, w zależności od podobieństwa określonych świadczeń z tej umowy do świadczeń z odpowiedniej umowy nazwanej. Przy analizie tego rodzaju umowy uwzględnienia wymagają też uregulowanie usług hotelarskich w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych¹¹ oraz ustawowe zasady odpowiedzialności zakładu hotelarskiego za rzeczy wniesione przez gościa hotelowego i ustawowe prawo zastawu przysługujące utrzymującemu zarobkowo hotel (art. 846-851 k.c.)¹².

W kontekście „innych umów o podobnym charakterze” można się odwołać do konkretnych orzeczeń wydanych na podstawie wskazanych przepisów podatkowych, tj. uznać, że w tym zakresie ustawa podatkowa autonomicznie określa przedmiot opodatkowania. Idąc za sposobem rozumowania przedstawionym w powyższym judykacie SN, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z dnia 7 lutego 2023 r.¹³ stwierdził, że umowa o świadczenie usług hotelowych mieści się w pojęciu umów o podobnym charakterze jak umowa najmu lub dzierżawy. Zdaniem Sądu „umową o podobnym charakterze do umów dzierżawy i najmu są takie umowy, których cechy charakterystyczne w przeważającej części odpowiadają cechom charakterystycznym dla usług wymienionych w tym przepisie¹⁴. Niewątpliwie cechą charakterystyczną, przeważającą w umowie dotyczącej korzystania z pokoju w domu studenckim jest możliwość używania rzeczy (części nieruchomości), jak w przypadku umowy najmu. Tym samym usługa zmiany pościeli nie jest cechą przeważającą tej umowy, bo nie stanowi głównego powodu jej zawarcia. Także nawet przy przyjęciu, że zawierane są ze studentami umowy o świadczenie usług hotelowych, spełnione będą warunki, o których mowa w art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.¹⁵”¹⁶.

W wyroku z dnia 4 lipca 2023 r.¹⁷ NSA doszedł jednak do odmiennego wniosku, tj. stwierdził, że nie są to umowy podobne. Sąd ten uznał, że „umowa o świadczenie usług hotelarskich jest umową nazwaną, zdefiniowaną i szczegółowo uregulowaną w odrębnej ustawie. Można w niej dopatrywać się i znajdować regulacje i rozwiązania podobne do regulacji i rozwiązań zawartych w innych umowach. Jest to jednak pełna regulacja dotycząca określonej dziedziny aktywności gospodarczej. Oznacza to, że regulacja z art. 30g ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.¹⁸ w zakresie odesłania do umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze nie spełnia wymogu precyzyjnego, przejrzystego określenia przedmiotu opodatkowania”¹⁹.

Swoją argumentację wzmocnił uwagami natury ogólnej: „Fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawa jest to, że przedmiot opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów w tym zakresie nie może być rozszerzająca. W tym konkretnym przypadku doprowadziłaby ona do rozszerzenia zakresu ustawy przez objęcie nią nowych tytułów opodatkowania. Oznaczałoby to przekroczenie za pomocą wykładni praktycznej i to dokonywanej przez organ administracji skarbowej, a zatem przez stronę sporu, granicy

która w utrwalonej tradycji prawa europejskiego może być przekroczona tylko i wyłącznie przez ustawodawcę. Zasada niedopuszczalności rozszerzania zakresu opodatkowania w drodze wykładni jest w Polsce uznawana. Założenie poddania materii podatkowej wyłącznej kompetencji ustawodawcy wynika wprost z zasad państwa prawnego. Zasady te przewidują nadrzędną i wyłączną rolę ustaw dla regulowania m.in. tych materii, w których należy zapobiegać niebezpieczeństwu dowolności i arbitralności działań administracji. Dowolność ta może się przejawiać zarówno w sferze normotwórstwa administracji jak i w dowolnej interpretacji ustawy przez administrację. Skoro przedmiot opodatkowania określa ten element zmienny podatku, od którego zależy wysokość należności publicznoprawnej oznacza to, że jego normatywne ujęcie powinno być precyzyjne i przejrzyste. Stanowi to bowiem podstawowy warunek prawidłowego obliczania podatku przez samego podatnika”²⁰.

Rozważania te nadal są próbą rozstrzygnięcia jednak o podobieństwie dwóch różnych umów, w przypadku bezumownego korzystania umowa natomiast nie występuje, stąd zasadne wydaje się pytanie, czy wskazane przepisy podatkowe mogą znaleźć zastosowanie.

3. PRZESŁANKA ODDANIA DO UŻYWANIA

Kiedy interpretuje się bardzo „literalnie” przepis mówiący o „oddaniu do używania”, można brać pod uwagę to, czy pierwotne oddanie budynku do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze jest wystarczające do przyjęcia, że mimo braku umowy (np. skutek jej wygaśnięcia) nadal może powstawać zobowiązanie podatkowe, jeśli korzystający w dalszym ciągu z budynku korzysta i płaci właścicielowi wynagrodzenie w dotychczasowej lub zwaloryzowanej wysokości. Argumentacja ta jest jednak wątpliwa, ponieważ oddanie budynku do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze następuje na pewien czas. Jego upływ co do zasady powoduje, że umowa taka wygasa. Sformułowanie „oddanie do używania na podstawie umowy” należałoby odnosić więc do „oddania” w znaczeniu ciągłym, a nie jednorazowego oddania, które wywierałoby wpływ w nieograniczonym zakresie czasowym na przyszłość. Z tego zatem wynika, że „oddanie” budynku do używania jako pewien trwający stan rozciąga się na cały okres trwania konsensusu między tymi podmiotami, będącego istotą każdej umowy.

W często spotykanych w obrocie prawnym przypadkach wniesienie przez właściciela budynku powództwa windykacyjnego przeciwko bezumownie korzystającemu potwierdza wyraźnie, że właściciel budynku nie zgadza się na dalsze korzystanie z budynku, stąd nie można mówić o jakiegokolwiek umowie w tym zakresie.

Występują też w praktyce sytuacje, w których umowa najmu zawarta na oznaczony czas wskutek upływu tego czasu wygasa, strony nie mają jednak nic przeciwko dalszemu korzystaniu z budynku na dotychczasowych warunkach (albo przynajmniej właściciel budynku milcząco znosi taki stan rzeczy), a strona korzystająca nadal płaci w odpowiedniej wysokości wynajmującemu wynagrodzenie za korzystanie z budynku. W takiej sytuacji może dojść do zawarcia umowy najmu w sposób dorozumiany i niewątpliwie przychód ten

wówczas zostałby opodatkowany zgodnie z art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. lub art. 30g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.²¹

4. BEZUMOWNE KORZYSTANIE

Jeśli więc w danych okolicznościach zachodzi tzw. bezumowne korzystanie z rzeczy (budynku), zastosowanie najczęściej znajdują przepisy o roszczeniach uzupełniających względem roszczenia windykacyjnego, czyli te, z którymi można wystąpić obok domagania się wydania rzeczy (nieruchomości). Będą to art. 224, art. 225 w związku z art. 230 k.c. Co do zasady roszczenie uzupełniające może powstać, jeśli posiadacz budynku działa w złej wierze. Jeśli natomiast posiadacz działał w dobrej wierze, ale dowiedział się o wytoczeniu przeciwko niemu powództwa o wydanie rzeczy, to od tego momentu jest obowiązany m.in. do wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy.

W literaturze wyrażany jest pogląd, że wynagrodzenie za korzystanie z budynku powinno odpowiadać czynszowi, jaki mógłby uzyskać właściciel z tytułu wynajęcia tej rzeczy²². Jak wskazał SN w wyroku z dnia 25 czerwca 2020 r.: „Regulacje dotyczące roszczeń uzupełniających znajdują zastosowanie do stosunków bezumownych, gdy bez porozumienia zainteresowanych rzecz stanowiąca własność jednej osoby znajduje się w posiadaniu innej osoby. Przepisy te nie uchybiają odmiennemu uregulowaniu rozliczeń przez zainteresowanych; tym samym nie mają zastosowania wtedy, gdy korzystanie z rzeczy przez inną osobę aniżeli właściciel odbywa się na podstawie porozumienia tej osoby z właścicielem, czyli gdy posiadacz korzysta z rzeczy za zgodą właściciela. W takim wypadku o rozliczeniach decyduje treść umowy”²³.

Na potrzeby rozważań, w jakim charakterze występuje podmiot, który nadal korzysta z budynku mimo np. wygaśnięcia umowy najmu, warto przywołać fragment wyroku SN z dnia 10 grudnia 2020 r.: „W okolicznościach sprawy powinno być bezsporne, że po wygaśnięciu stosunku najmu pozwany stał się posiadaczem zależnym w złej wierze. Zakończenie tego stosunku oraz prowadzone przez strony negocjacje w kwestii zawarcia kolejnej umowy, jednoznacznie świadczą o wiedzy pozwanego o tym, że do przedmiotowej nieruchomości nie przysługiwał mu jakiegokolwiek tytuł prawny. W rezultacie powódka, co do zasady, miała podstawę do domagania się od niego wynagrodzenia za bezumowne korzystanie, o czym stanowią art. 225 w zw. z art. 224 § 2 k.c. Od razu należy mocno zaakcentować, że wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z rzeczy, pomimo niekiedy mylnej kwalifikacji, nie jest odszkodowaniem. W nauce prawa podkreśla się, że nie jest ono odszkodowaniem, lecz zapłatą za korzystanie z rzeczy, którą posiadacz musiałby uiścić właścicielowi, gdyby jego posiadanie oparte było na istniejącej podstawie prawnej. Inaczej ujmując, przedmiotowe wynagrodzenie jest odpowiednikiem tego, co uzyskałby właściciel, gdyby oddał rzecz w odpłatne korzystanie na podstawie ważnego stosunku prawnego. W judykaturze dodaje się, że wysokość wynagrodzenia, o którym mowa w art. 224 § 2 k.c., powinna odpowiadać stawkom za korzystanie z rzeczy określonego rodzaju, biorąc pod uwagę ceny występujące na rynku (por. wyrok Sądu Najwyższego z 4 lipca 2012 r., I CSK 641/11, niepubl.). W doktrynie trafnie wskazuje się, że wysokość wynagrodzenia

nie zależy od tego, czy właściciel w rzeczywistości poniósł jakąkolwiek szkodę, a posiadacz uzyskał jakąś korzyść, a także od tego, czy posiadacz efektywnie korzystał z rzeczy. Sąd Najwyższy podkreślił, że na podstawie art. 224 § 2 i art. 225 k.c. wynagrodzenie za korzystanie w złej wierze z nieruchomości obejmuje zarówno grunt, jak i budynki, budowle i inne urządzenia, które znajdowały się na gruncie w chwili objęcia ich w posiadanie przez zobowiązanego, niezależnie od tego, czy zobowiązany z nich korzystał, jeżeli obiektywnie oceniając, nadawały się do wykorzystania i przedstawiały określoną wartość (por. wyrok Sądu Najwyższego z 14 listopada 2012 r., II CSK 188/12, niepubl.)²⁴.

W wyroku tym SN wskazał też, że: „W literaturze i orzecnictwie wyrażany jest pogląd, że wynagrodzenie za korzystanie obejmuje cały okres, przez który posiadacz korzystał z rzeczy od powstania roszczenia i nie stanowi ono świadczenia okresowego, ale narasta w okresie dalszego posiadania. Nie może być ono dochodzone na przyszłość (por. uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z 7 sierpnia 2014 r., II CSK 573/13, OSNC 2015, nr 7-8, poz. 90)”²⁵.

W kontekście tej ostatniej tezy SN, zgodnie z którą wynagrodzenie za bezumowne korzystanie nie jest świadczeniem okresowym, warto zestawić cechę umowy najmu czy umowy dzierżawy, w których przypadku płatny zwykle periodycznie czynsz jest świadczeniem okresowym. W nauce prawa cywilnego wskazuje się, że stosunek prawny dzierżawy ma charakter obligacyjny, wywołuje jedynie skutki między stronami umowy (*inter partes*). Podstawowe świadczenie jednej ze stron (wyzierżawiającego) ma charakter ciągły, drugiej zaś (dzierżawcy) – okresowy. Umowa ta może natomiast zostać zawarta na czas oznaczony lub nieoznaczony, jednakże nie może kształtować stosunku zobowiązaniowego wieczystego (trwającego *ad infinitum*)²⁶. Są to więc kolejne elementy odróżniające bezumowne korzystanie od rodzajów umów wymienionych w przepisie podatkowym. Okoliczność, że bezprawnie korzystający płaci regularnie wynagrodzenie za bezumowne korzystanie nie wpływa bowiem na charakter tego świadczenia.

5. WYNAGRODZENIE CZY ODSZKODOWANIE

W kontekście zwolnień przedmiotowych przewidzianych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. należy również ustalić, czy świadczenie otrzymywane od korzystającego z budynku jest traktowane jako odszkodowanie z tytułu bezumownego korzystania, czy jako wynagrodzenie.

W literaturze oraz zgodnie z prezentowanym powyżej stanowiskiem judykatury na gruncie art. 224 § 1 i 2 k.c. przyjmuje się, że roszczenie o wynagrodzenie za korzystanie z rzeczy, mimo podobieństw do roszczenia odszkodowawczego lub roszczenia z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia, należy traktować jako odrębne roszczenie, nie jest więc świadczeniem odszkodowawczym, do którego stosuje się przepisy o naprawieniu szkody (art. 361-363 k.c.)²⁷. Bezumowne korzystanie z rzeczy nie jest więc odszkodowaniem, lecz zapłatą za korzystanie z rzeczy, którą posiadacz musiałby uiścić właścicielowi, gdyby jego posiadanie oparte było na istniejącej podstawie prawnej. Wynagrodzenie jest zatem odpowiednikiem tego, co uzyskałby właściciel, gdyby oddał rzecz w odpłatne korzystanie.

Również w kontekście art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., dotyczącego zwolnienia podatkowego obejmującego odszkodowania i zadośćuczynienia, NSA prezentuje pogląd, zgodnie z którym przysporzenie majątkowe po stronie właściciela nieruchomości z powodu bezumownego korzystania z niej nie stanowi odszkodowania, lecz wynagrodzenie²⁸.

Dyrektor KIS na gruncie podatku dochodowego także stoi na stanowisku, że wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania nie stanowi odszkodowania²⁹.

Warto zwrócić też uwagę, że w przypadku bezumownego korzystania z rzeczy zamiast przepisów Kodeksu cywilnego mogą znaleźć zastosowanie przepisy szczególne. Art. 230 k.c. stanowi: „Przepisy dotyczące roszczeń właściciela przeciwko samoistnemu posiadaczowi o wynagrodzenie za korzystanie z rzeczy, o zwrot pożytków lub o zapłatę ich wartości oraz o naprawienie szkody z powodu pogorszenia lub utraty rzeczy, jak również przepisy dotyczące roszczeń samoistnego posiadacza o zwrot nakładów na rzecz, stosuje się odpowiednio do stosunku między właścicielem rzeczy a posiadaczem zależnym, o ile z przepisów regulujących ten stosunek nie wynika nic innego”. Może więc dojść do wyłączenia stosowania przepisów przywołanej ustawy w tym zakresie przez inne przepisy szczególne.

Jeśli więc przykładowo wynajmowany lokal jest lokalem w rozumieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego³⁰, czyli „lokałem służącym do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, a także lokalem będącym pracownią służącą twórcy do prowadzenia działalności w dziedzinie kultury i sztuki”, i nie jest pomieszczeniem przeznaczonym do krótkotrwałego pobytu osób, w szczególności znajdującym się w budynkach internatów, burs, pensjonatów, hoteli, domów wypoczynkowych lub w innych budynkach służących do celów turystycznych lub wypoczynkowych, to zastosowanie znajdzie przepis szczególny tej ustawy, np. art. 18 ust. 1 o następującym brzmieniu: „Osoby zajmujące lokal bez tytułu prawnego są obowiązane do dnia opróżnienia lokalu co miesiąc uiszczać odszkodowanie”.

W przepisie tym w przypadku bezumownego korzystania z lokalu *explicite* wskazano na odszkodowanie. Jak przyjmuje się w literaturze: „Wyłączenie stosowania zasad rozliczeń określonych przez art. 230 w zw. z art. 224-229 KC może nastąpić na podstawie szczególnego przepisu ustawy. O ile więc stosowane odpowiednio art. 224-227 KC mogą mieć zastosowanie do stosunku między właścicielem a bezumownym posiadaczem zależnym, wynikającego z zajmowania lokali innych niż mieszkalne (tzn. lokali użytkowych), o tyle odpowiedzialność za bezumowne korzystanie z przedmiotu najmu w przypadku najmu lokali mieszkalnych reguluje art. 18 i n. *OchrLokU*³¹, który jest przepisem szczególnym w rozumieniu art. 230 *in fine* KC i wyłącza stosowanie art. 224-227 KC. Wyłącznie on reguluje stosunek między właścicielem rzeczy a posiadaczem zależnym w zakresie zajmowania przez niego bez tytułu prawnego lokali służących do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, a także pracowni służących twórcy do prowadzenia działalności w dziedzinie kultury i sztuki, jak również lokali socjalnych. Przepis ten autonomicznie zobowiązuje osoby zajmujące lokale do uiszczania miesięcznie

odszkodowania w wysokości czynszu, jaki właściciel mógłby otrzymać z tytułu najmu lokalu, a jeżeli odszkodowanie nie pokrywa poniesionych strat, odszkodowania uzupełniającego do dnia opróżnienia lokalu. Wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z lokalu mieszkaniowego przez najemcę, który utracił tytuł prawny do dalszego zajmowania lokalu, lub przez innego użytkownika lokalu bez tytułu, powinno odpowiadać należnościom za najem danego lokalu; nie wyłącza to odpowiedzialności najemcy lub innego użytkownika za szkodę na zasadach ogólnych³².

6. BEZUMOWNE KORZYSTANIE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Przysporzenie w majątku właściciela budynku za bezumowne korzystanie z tego budynku przez korzystającego może być różnie traktowane również na gruncie podatku od towarów i usług (dalej: VAT³³). Choć jest to całkiem odmienny podatek, to w obliczu niezajęcia przez KIS oficjalnego stanowiska na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych argumenty podnoszone w kontekście opodatkowania VAT mogą rzucać dodatkowe światło na zarysowany problem. Dyrektor KIS twierdzi, że kluczową przesłanką objęcia VAT takiego wynagrodzenia jest zgoda (również dorozumiana) właściciela na korzystanie z danej nieruchomości bądź też brak jego zgody. Dla uznania takiej czynności za świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁴ konieczne jest istnienie rzeczonyj zgody właściciela budynku³⁵.

Należy podkreślić, że w myśl poglądu prezentowanego przez Dyrektora KIS w sytuacji, gdy właściciel podejmuje starania celem odzyskania budynku (np. wysyła pisma do korzystającego o wydanie budynku), te jednak okazują się nieskuteczne i następnie właściciel nie podejmuje odpowiednich kroków prawnych (np. wystąpienie z powództwem windykacyjnym), lecz akceptuje taki stan rzeczy i obciąża korzystającego regularnie kwotą czynszu jak za najem budynku, to należy uznać, że kwoty te stanowią dla właściciela wynagrodzenie (zapłatę) za świadczenie usług. Stąd w ocenie Dyrektora KIS zasadne jest przyjęcie, że między właścicielem i korzystającym bezumownie z tego budynku istnieje zobowiązanie, w którego ramach spełnione są świadczenia wzajemne, a kwota należna z tytułu tolerowania bezumownego korzystania stanowi wynagrodzenie za świadczenie usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podlegające opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy³⁶.

Przedmiotem oceny prawnopodatkowej Dyrektora KIS był też i taki stan faktyczny, w którym doszło do wypowiedzenia umowy najmu lokalu przez jego właściciela oraz wytoczenia powództwa o zapłatę i o opróżnienie lokalu użytkowego. Następnie najemca wystąpił z powództwem o ustalenie istnienia stosunku najmu z uwagi na zarzut nieprawidłowego wypowiedzenia umowy najmu, po czym sąd rejonowy wydał postanowienie o zabezpieczeniu i zobowiązał właściciela do tolerowania i znoszenia korzystania z lokalu użytkowego za odpłatnością ustaloną w umowie i aneksach do czasu prawomocnego zakończenia postępowania o ustalenie stosunku najmu. W wyniku podnoszonych przez najemcę zarzutów w

toku postępowania o ustalenie stosunku najmu właściciel zdecydował się cofnąć swoje wypowiedzenie umowy i uznać powództwo w zakresie istnienia stosunku najmu. Zdaniem Dyrektora KIS z uwagi na powództwo właściciela m.in. o opróżnienie lokalu użytkowego i wydane przez sąd postanowienie zobowiązujące właściciela do tolerowania i znoszenia korzystania z lokalu użytkowego za odpłatnością ustaloną w umowie i aneksach do czasu prawomocnego zakończenia postępowania o ustalenie stosunku najmu, a następnie cofnięcie przez właściciela wypowiedzenia umowy najmu i uznania powództwa w zakresie istnienia stosunku najmu należy stwierdzić, że korzystanie przez najemcę z lokalu użytkowego za odpłatnością także po wypowiedzeniu umowy stanowiło odpłatne świadczenie usługi najmu, podlegające opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.³⁷

Jest to kolejny przykład na to, że prawnie relewantna jest przede wszystkim wola właściciela przejawiająca się w podjętych przez niego krokach celem odzyskania budynku i wskazująca na brak zgody na dalsze korzystanie np. przez posiadacza zależnego działającego w złej wierze.

Nieco liberalniej do tej problematyki podszedł NSA, który uznał, że niepodjęcie żadnych działań zmierzających do niekorzystania przez korzystającego z nieruchomości gruntowych i pomieszczeń nie oznacza istnienia dorozumianej zgody na taki stan rzeczy, a przez to istnienia milczącej umowy, zwłaszcza gdy właściciel gruntu podejmuje wszelkie dostępne prawem działania w celu odzyskania posiadania gruntu nieobciążonego określonymi wadami³⁸.

Warto dodać, że Dyrektor KIS w interpretacjach poruszających tę tematykę posługuje się jednak terminem „odszkodowanie” lub traktuje je synonimicznie z „wynagrodzeniem za bezumowne korzystanie”. Nie wdając się w tym miejscu w szczegółowe rozważania i mając na uwadze brak zdefiniowania odszkodowania na gruncie prawa podatkowego, można dostrzec, że Dyrektor KIS w swej argumentacji zawartej w przywołanych interpretacjach indywidualnych niejako akcentuje kompensacyjną naturę wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z rzeczy³⁹. Nie jest ono wypłacane zatem w wyniku obowiązującego strony stosunku prawnego cechującego się odpłatnością⁴⁰.

Interpretacyjnie doniosłe z perspektywy podatku dochodowego od osób prawnych może być stwierdzenie Dyrektora KIS w kontekście VAT, że odszkodowanie wypłacone w sytuacji bezumownego korzystania nie jest płatnością za świadczenie usługi, lecz rekompensatą za pozbawienie właściciela prawa do swobodnego dysponowania nieruchomością i wynikiem z tego tytułu szkody⁴¹.

7. PODSUMOWANIE

Za opodatkowaniem przychodu uzyskiwanego ze środka trwałego będącego budynkiem z tytułu wynagrodzenia za bezumowne korzystanie może jedynie przemawiać to, że dochodzi do zapłaty za korzystanie z rzeczy, którą posiadacz musiałby uiścić właścicielowi, gdyby jego posiadanie oparte było na istniejącej podstawie prawnej. Ten aspekt dotyczy tego, że po stronie właściciela budynku powstanie przysporzenie (przychód) i będzie ono związane z korzystaniem przez osobę trzecią z tego budynku. Jednakże spełnienie przesłań-

ki oddania w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze w przypadku bezumownego korzystania należy uznać za wysoce wątpliwe.

Najpoważniejszą przeszkodą w opodatkowaniu jest w tym wypadku właśnie brak umowy, której zawarcia wprost wymaga ustawa. Bezumowne korzystanie jest bowiem przeciwieństwem umowy. Przedmiot opodatkowania można uznać za na tyle precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, że przeciwne stanowisko prowadziłoby do wykładni *contra legem*. Pomocne mogą być również wskazówki płynące z dorobku interpretacyjnego wykształconego na gruncie VAT, jakimi są zgoda właściciela budynku (wyrażona choćby *per facta concludentia* czy przez tolerowanie zaistniałego stanu rzeczy) oraz brak sprzeciwu lub pozorny tylko sprzeciw właściciela. Dodatkowo kompensacyjny charakter świadczenia jako rekompensaty za pozbawienie właściciela prawa do swobodnego dysponowania nieruchomością oraz stosunek łączący właściciela z korzystającym, niecechujący się odpłatnością, przemawiają za brakiem możliwości opodatkowania takiego przysporzenia.

Z przepisów art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. czy art. 30g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (ani z żadnych innych przepisów) nie wynika, aby warunek oddania budynku w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze uważany był za spełniony w przypadkach, gdy budynek jest używany bezumownie. Regularna płatność na rzecz właściciela budynku w wysokości dotychczasowego czynszu nie powoduje bowiem, że rzeczony budynek jest wówczas oddany do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

Przypisy

- ¹ Zmiana na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.
- ² Zob. J. Jankowski, W. Klimiuk, *Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 93-109.
- ³ Zmiana na mocy ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 1291 ze zm.
- ⁴ Zob. szerzej *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, M. Lehmann-Ziaja, A. Dembiński, B. Kurant, wersja elektroniczna, Legalis, 2024, art. 24b.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶ Art. 30g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.) jest tożsamy w zakresie treści będącej przedmiotem niniejszych rozważań.
- ⁷ B. Brzeziński, w: *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska, Warszawa 2024, s. 153.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm., dalej: „Kodeks cywilny” lub „k.c.”.
- ⁹ A. Olejniczak, Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2015, s. 298.
- ¹⁰ U. Ernst, A. Rachwał, F. Zoll, *Prawo cywilne: część ogólna*, Warszawa 2013, s. 81.

- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1944. Poprzedni tytuł: ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych.
- ¹² Wyrok SN z dnia 15 kwietnia 2016 r., I CSK 383/15, LEX nr 2052444.
- ¹³ II FSK 1717/20, LEX nr 3553063.
- ¹⁴ Tj. art. 24b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (przyp. red.).
- ¹⁵ Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (przyp. red.).
- ¹⁶ Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2023 r., II FSK 1717/20, dok. cyt.
- ¹⁷ II FSK 70/21, LEX nr 3600876.
- ¹⁸ Tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (przyp. red.).
- ¹⁹ Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2023 r., II FSK 70/21, dok. cyt.
- ²⁰ Tamże.
- ²¹ W razie wątpliwości zastosowanie mógłby znaleźć art. 674 k.c., zgodnie z którym: „Jeżeli po upływie terminu oznaczonego w umowie albo w wypowiedzeniu najemca używa nadal rzeczy za zgodą wynajmującego, poczytuje się w razie wątpliwości, że najem został przedłużony na czas nieoznaczony”.
- ²² J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, s. 173.
- ²³ II CSK 692/18, LEX nr 3277609.
- ²⁴ III CSK 124/18, LEX nr 3093385. SN podobnie w wyroku z dnia 25 czerwca 2020 r. (II CSK 692/18, dok. cyt.) wskazał, że ustawodawca w art. 224 i 225 k.c. posługuje się pojęciem „wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z rzeczy”, a nie pojęciem „odszkodowania” z tego tytułu. Przepisy o wynagrodzeniu szkody wyrządzonej czynem niedozwolonym albo niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązania nie mają zastosowania do rozliczeń między właścicielem i posiadaczem, wynikających ze zdarzeń, o których mowa w art. 224-225 k.c. Mają one charakter szczególnie w stosunku do przepisów regulujących odpowiedzialność odszkodowawczą, względnie z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia i w zakresie wymienionym w art. 224 i nast. k.c. wyłączając inne podstawy odpowiedzialności posiadacza wobec właściciela.
- ²⁵ Wyrok SN z dnia 10 grudnia 2020 r., III CSK 124/18, dok. cyt.
- ²⁶ K. Zaradkiewicz, *Kodeks cywilny*, t. 2: *Komentarz. Art. 450-1088*, red. K. Pietrzykowski, wersja elektroniczna, Legalis, 2021, art. 693, nb. 3.
- ²⁷ K. Górka, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, wersja elektroniczna, Legalis, 2023, art. 224, nb. 6. Podobne stanowisko reprezentuje SN. Np. w uchwale mającej moc zasady prawnej z dnia 10 lipca 1984 r. (III CZP 20/84, OSNC 1984, nr 12, poz. 209) stwierdził, że „art. 224 § 1 i art. 230 k.c. zawierają określenie «wynagrodzenie za korzystanie z rzeczy». Redakcja tego przepisu, jak również różnorodne stany faktyczne, jakie mogą występować przy bezpodstawnym korzystaniu z cudzej rzeczy, wskazują, że przepis art. 361 § 2 k.c. nie ma zastosowania przy określaniu wysokości wynagrodzenia za korzystanie z rzeczy według przepisów o ochronie własności”. Zob. też np. wyroki SN:
- 1) z dnia 18 marca 2008 r., IV CSK 529/07, LEX nr 376397;
- 2) z dnia 15 kwietnia 2004 r., IV CK 273/03, LEX nr 183707.
- ²⁸ Zob. przykładowo wyroki NSA:
- 1) z dnia 22 stycznia 2010 r., II FSK 1327/08, LEX nr 595751;
- 2) z dnia 12 czerwca 2018 r., II FSK 1544/16, LEX nr 2528094;
- 3) z dnia 6 czerwca 2019 r., II FSK 1685/17, LEX nr 2684518;
- 4) z dnia 9 czerwca 2021 r., II FSK 447/21, LEX nr 3205884.
- ²⁹ Np. w interpretacji indywidualnej z dnia 25 października 2023 r., 0113-KDIP2-2.4011.549.2023.2.SR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/568114>, dostęp: 19.04.2024. Zob. także: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Lublinie z dnia 17 lutego 2021 r., I SA/Lu 502/20, LEX nr 3151137.
- ³⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 725, dalej: ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r.
- ³¹ Tj. ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. (przyp. red.).
- ³² K. Królikowska, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, wersja elektroniczna, Legalis, 2024, art. 230.
- ³³ VAT – ang. *value added tax*.
- ³⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ³⁵ Tak w wielu interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS, np.:
- 1) z dnia 24 czerwca 2022 r., 0111-KDIB3-1.4012.151.2022.2.MSO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496128>, dostęp: 19.04.2024;
- 2) z dnia 10 stycznia 2023 r., 0111-KDIB3-1.4012.757.2022.1.KO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/525741>, dostęp: 19.04.2024;
- 3) z dnia 21 czerwca 2018 r., 0114-KDIP4.4012.289.2018.1.MPE, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/368565>, dostęp: 19.04.2024;
- 4) z dnia 20 grudnia 2019 r., 0112-KDIL2-1.4012.470.2019.2.MK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/404590>, dostęp: 19.04.2024.
- Podobnie stanowisko zajęli:
- 1) WSA w Krakowie w wyroku z dnia 16 grudnia 2021 r., I SA/Kr 951/21, LEX nr 3304760;
- 2) WSA w Opolu w wyroku z dnia 12 czerwca 2019 r., I SA/Op 116/19, LEX nr 2688107.
- ³⁶ Taki stan rzeczy był przedmiotem interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora KIS w dniu 24 czerwca 2022 r. (0111-KDIB3-1.4012.151.2022.2.MSO, dok. cyt.).
- ³⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 22 sierpnia 2018 r., 0113-KDIPT1-2.4012.474.2018.2.MC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/367217>, dostęp: 19.04.2024.
- ³⁸ Wyrok NSA z 15 I 2015 r. (I FSK 1980/13, LEX nr 1611715).
- ³⁹ Podobnie NSA stwierdził w wyroku z dnia 15 stycznia 2015 r. (I FSK 1980/13, LEX nr 1611715): „Trafnie w związku z tym, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że opłata za bezumowne korzystanie z cudzego gruntu – z uwagi na swój odszkodowawczy charakter i sposób ustalania nie może być uznana za wynagrodzenie za usługę, nie ma tu bowiem charakteru ekwiwalentności”.
- ⁴⁰ Jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, ECLI:EU:C:1994:80, LEX nr 83886: „Świadczenie usług jest realizowane za «wynagrodzeniem» w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady (77/388/EWG) w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych [tj. szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23 – przyp. red.] i podlega w związku z tym opodatkowaniu tylko i wyłącznie wtedy, gdy istnieje związek prawny [między] usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego można mówić o wzajemnym świadczeniu polegającym na tym, że wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę za usługę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługę świadczoną na rzecz usługobiorcy”.
- ⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 kwietnia 2022 r., 0112-KDIL1-1.4012.859.2021.3.JKU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/485913>, dostęp: 19.04.2024.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., w: *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska, Warszawa 2024.
- Ernst U., Rachwał A., Zoll F., *Prawo cywilne: część ogólna*, Warszawa 2013.
- Górka K., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, wersja elektroniczna, Legalis, 2023.
- Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2012.
- Jankowski J., Klimiuk W., *Podatek od nieruchomości komercyjnych – podatek dochodowy czy majątkowy?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, M. Lehmann-Ziaja, A. Dembiński, B. Kurant, wersja elektroniczna, Legalis, 2024.
- Królikowska K., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, wersja elektroniczna, Legalis, 2024.
- Olejniczak A., Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2015.
- Zaradkiewicz K., *Kodeks cywilny*, t. 2: *Komentarz. Art. 450-1088*, red. K. Pietrzykowski, wersja elektroniczna, Legalis, 2021.

Akty prawne

- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujedno-

- licona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 1291 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 725.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1944.
- Orzecznictwo
- Uchwała SN z dnia 10 lipca 1984 r., III CZP 20/84, OSNC 1984, nr 12, poz. 209.
- Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2023 r., II FSK 70/21, LEX nr 3600876.
- Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2019 r., II FSK 1685/17, LEX nr 2684518.
- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2023 r., II FSK 1717/20, LEX nr 3553063.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2021 r., II FSK 447/21, LEX nr 3205884.
- Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2018 r., II FSK 1544/16, LEX nr 2528094.
- Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., I FSK 1980/13, LEX nr 1611715.
- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2010 r., II FSK 1327/08, LEX nr 595751.
- Wyrok SN z dnia 10 grudnia 2020 r., III CSK 124/18, LEX nr 3093385.
- Wyrok SN z dnia 15 kwietnia 2004 r., IV CK 273/03, LEX nr 183707.
- Wyrok SN z dnia 15 kwietnia 2016 r., I CSK 383/15, LEX nr 2052444.
- Wyrok SN z dnia 18 marca 2008 r., IV CSK 529/07, LEX nr 376397.
- Wyrok SN z dnia 25 czerwca 2020 r., II CSK 692/18, LEX nr 3277609.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, ECLI:EU:C:1994:80, LEX nr 83886.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 grudnia 2021 r., I SA/Kr 951/21, LEX nr 3304760.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 lutego 2021 r., I SA/Lu 502/20, LEX nr 3151137.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 czerwca 2019 r., I SA/Op 116/19, LEX nr 2688107.
- Interpretacje indywidualne
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 kwietnia 2022 r., 0112-KDIL1-1.4012.859.2021.3.JKU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/485913>, dostęp: 19.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 10 stycznia 2023 r., 0111-KDIB3-1.4012.757.2022.1.KO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/525741>, dostęp: 19.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 20 grudnia 2019 r., 0112-KDIL2-1.4012.470.2019.2.MK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/404590>, dostęp: 19.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 czerwca 2018 r., 0114-KDIP4.4012.289.2018.1.MPE, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/368565>, dostęp: 19.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 22 sierpnia 2018 r., 0113-KDIPT1-2.4012.474.2018.2.MC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/367217>, dostęp: 19.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 czerwca 2022 r., 0111-KDIB3-1.4012.151.2022.2.MSO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496128>, dostęp: 19.04.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 października 2023 r., 0113-KDIPT2-2.4011.549.2023.2.SR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/568114>, dostęp: 19.04.2024.