

Zróźnicowanie opodatkowania dochodów z nieruchomości alternatywnej spółki inwestycyjnej – aspekty wykładni prawa

Differentiation of taxation of income from the real estate of an alternative investment company (ASI) – aspects of legal interpretation

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych UJK w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

Streszczenie:

Celem niniejszego artykułu jest próba sformułowania – na gruncie zestawienia niektórych tez orzecznictwa sądów administracyjnych z obowiązującym stanem prawnym – jednolitego modelu opodatkowania tych dochodów mając na uwadze różne okoliczności i aspekty osiągania przez alternatywną spółkę inwestycyjną (ASI) dochodów z nieruchomości. W artykule przedstawiono na zasadzie porównania najnowszą linię orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiocie wykładni przepisów ustawy o CIT regulujących opodatkowanie tym podatkiem dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, jak również dochodów z najmu nieruchomości przez ASI. Poruszono problem sformułowania nowego – jednolitego – modelu opodatkowania odnośnie zwolnień dochodów ASI z podatku CIT w kontekście zróźnicowania opodatkowania dochodów ASI z nieruchomości.

Słowa kluczowe: alternatywna spółka inwestycyjna, opodatkowanie, nieruchomości, orzecznictwo, zwolnienie od podatku

Abstract:

The aim of this article is an attempt to formulate – on the basis of the juxtaposition of some theses of the jurisprudence of administrative courts with the applicable legal status – a uniform model of taxation of this income, taking into account various circumstances and aspects of achieving income from real estate by an alternative investment company (ASI). The article presents, by way of comparison, the latest line of jurisprudence of administrative courts on the interpretation of the provisions of the CIT Act regulating the taxation of income from sale of real estate with this tax, as well as income from rental of real estate by ASI. The problem of formulating a new - uniform - taxation model regarding exemptions of ASI income from CIT in the context of differentiation of taxation of ASI income from real estate was discussed.

Keywords: alternative investment company, taxation, real estate, jurisprudence, tax exemption

1. WPROWADZENIE

Alternatywna spółka inwestycyjna jako podmiot, którego byt prawny określa art. 8a ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi¹, podlega zwolnieniu od podatku dochodowego od osób prawnych w myśl art. 17 ust. 1 pkt 58a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych². Według tego przepisu wolne od podatku są dochody (przychody) alternatywnych spółek inwestycyjnych, uzyskane w roku podatkowym ze zbycia udziałów (akcji), pod warunkiem że alternatywna spółka inwestycyjna, która zbywa udziały (akcje), posiadała przed dniem zbycia bezpośrednio

nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, której udziały (akcje) są zbywane, nieprzerwanie przez okres 2 lat. Przepis ten obowiązuje od dnia 1 stycznia 2019 r.³ Zwolnienie to dotyczy również dochodów (przychodów) alternatywnej spółki inwestycyjnej ze zbycia akcji lub udziałów – także przez wniesienie ich aportem – w danym roku podatkowym. Zwolnienie nie obejmuje dochodów (przychodów) ze zbycia udziałów lub akcji w tzw. spółkach nieruchomościowych, w których 50% aktywów stanowią nieruchomości położone w Polsce lub prawa do tych nieruchomości. Inną korzyścią, jaka przysługuje omawianej spółce, jest brak ograniczeń w zaliczaniu kosztów finansowania dłużnego do kosztów uzyskania przy-

chodów. Z uwagi na brak opodatkowania tej formy prowadzenia działalności gospodarczej może być ona wykorzystywana w procesach zmierzających do redukcji zobowiązań podatkowych, czyli w ramach optymalizacji podatkowej.

Podstawowym problemem wynikającym z ukształtowania obecnie obowiązujących regulacji prawnych dotyczących opodatkowania dochodów z nieruchomości alternatywnej spółki inwestycyjnej jest brak jednolitości opodatkowania w tym zakresie. Celem niniejszego artykułu jest próba sformułowania – na gruncie zestawienia niektórych tez orzecznictwa sądów administracyjnych z obowiązującym stanem prawnym – jednolitego modelu opodatkowania tych dochodów z uwzględnieniem różnych okoliczności i aspektów osiągnięcia przez taką spółkę dochodów z nieruchomości.

2. ZWOLNIENIE Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH DOCHODU Z ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI

Należy zauważyć, że najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych sprzyja literalnej interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 58a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Oznacza to m.in., że uchylane są interpretacje indywidualne sprzeczne ze stanowiskiem wnioskodawców i stwierdzające, jakoby nie mogli oni korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji alternatywna spółka inwestycyjna – jako alternatywny fundusz inwestycyjny inny niż specjalistyczny fundusz inwestycyjny otwarty albo fundusz inwestycyjny zamknięty – korzysta z takiego zwolnienia.

Wynika to *explicite* z wyroku WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2021 r.⁴ Według tego orzeczenia dochód funduszu z odpłatnego zbycia nieruchomości komercyjnej jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jak stwierdził Sąd w uzasadnieniu rzeczonego wyroku, zgodnie z podstawową zasadą interpretacyjną przepisów prawa podatkowego prymat winien być przyznany ich literalnej wykładni. Z literalnej wykładni art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. jednoznacznie zaś wynika, że celem ustawodawcy było wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania dochodów powtarzalnych, stałych, wynikających z najmu, dzierżawy lub innych podobnych umów, dla których podstawę stanowi posiadanie nieruchomości opisanych w art. 24b ust. 1 tej ustawy, a nie dochodów z jednorazowej czynności polegającej na zbyciu owej nieruchomości komercyjnej.

W niniejszej sprawie, mając na uwadze treść przepisu art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g w związku z art. 24b ust. 1 przywołanej ustawy, skarżąca będąca funduszem (alternatywna spółka inwestycyjna) nie zgadzała się z argumentacją Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej powołującą się na wykładnię celowościową dokonaną na podstawie pełnego zapisu przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 267) z dnia 26 października 2017 r.⁵ Prawo podatkowe to w większości normy o charakterze ingerencyjnym, które pozbawiają podatników własności środków pieniężnych. Odstępowanie od dosłownego brzmienia przepisów i doszukiwanie się w nich drugiego dna prowadzić by mogło do nieprzewidywalnych, wręcz niebezpiecznych skutków. W szczególności za podważającą zasadę państwa prawa należy uznać interpre-

tację przepisów na podstawie zapisu przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych, która ma charakter opiniodawczy w procesie legislacyjnym przed Sejmem i której treści posiedzeń absolutnie nie można uwzględniać w wykładni przepisów prawa. Wszelkie odstępstwa od rezultatów literalnej wykładni przepisów prawa podatkowego powinny być wykluczone, w szczególności w przypadku, gdy wynik wykładni innej niż literalna byłby niekorzystny dla podatnika. Ignorowanie przewidzianych w ustawie podatkowej zwolnień podatkowych zawsze jest dla podatnika niekorzystne, zwiększa bowiem wysokość jego zobowiązań podatkowych, a tym samym ingeruje we własność jego środków pieniężnych.

Zdaniem funduszu prawidłowa wykładnia wskazanych przepisów powinna się odnosić do literalnej treści, zgodnie z którą wyłączeniu ze zwolnienia od opodatkowania (czyli opodatkowaniu) podlegają jedynie dochody „z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, w tym uzyskane przez podmioty, o których mowa w lit. a”. Powołane uregulowanie nie rozszerza wyłączenia ze zwolnienia na dochody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., gdyż w takiej sytuacji źródłem ich pochodzenia jest odpłatne zbycie nieruchomości (umowa sprzedaży). Skarżąca była zdania, że dochód funduszu osiągnięty z odpłatnego zbycia nieruchomości komercyjnej powinien korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 wspomnianej ustawy. Organ interpretacyjny natomiast zajął odmienne stanowisko – że dochody funduszu otrzymane z odpłatnego zbycia nieruchomości komercyjnej nie są objęte zwolnieniem z opodatkowania na podstawie powołanego art. 17 ust. 1 pkt 57 z powodu ich wyłączenia w lit. g.

W doktrynie prawa, jak również w orzecznictwie sądowym jest utrwalony pogląd, że przy wszelkiej interpretacji przepisów prawa podatkowego i próbach odkodowania zawartych w nich norm prawnych należy się posługiwać przede wszystkim wykładnią językową (gramatyczną). Wykładnia językowa – zdaniem Ryszarda Mastalskiego – jest punktem wyjścia do wszelkiej wykładni prawa, a ponadto zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym⁶.

Tego rodzaju stanowisko znajduje także uzasadnienie w orzecznictwie NSA. Sąd ten bowiem w uzasadnieniu wyroku z dnia 27 listopada 1997 r.⁷ wyjaśnił, że do przepisów podatkowych powinna mieć zastosowanie ścisła wykładnia językowa wynikająca z ich treści.

Z kolei w wyroku z dnia 18 października 1995 r. NSA stwierdził, że „dokonywanie wykładni przepisu zupełnie wbrew jego treści jest oczywistym naruszeniem prawa [...]. Wykładnie posiłkowe znajdować mogą zastosowanie wówczas, gdy wykładnia językowa nie doprowadza interpretatora do jasnego znaczenia wykładanego przepisu”⁸.

Również Sąd Najwyższy zajmował się omawianą kwestią interpretacji w zakresie prawa podatkowego. W uchwale z dnia 11 czerwca 1996 r. stwierdził bowiem, że „w drodze wykładni nie można uzupełniać ustawodawcy, a podstawy do ustalenia praw i obowiązków powinny wynikać wprost z ustawy; prymat wykładni językowej trzeba przyznać na gruncie prawa podatkowego, gdyż tam właśnie każde odejście od gramatycznej treści przepisu powoduje niepożądane konse-

kwencje praktyczne, zwłaszcza gdy się uwzględni zasadę powszechności obowiązku podatkowego⁹.

Powyższe stanowiska mają oparcie przede wszystkim w założeniu, że źródłem wiedzy, zarówno dla podatnika, jak i organów stosujących prawo, jest i zawsze będzie tylko językowe znaczenie norm prawnych, albowiem przekaz językowy, rozumiany jako możliwy sens słów, jest powszechną metodą komunikowania się ustawodawcy z wymienionymi podmiotami.

Kolejność poszukiwania sensu tekstu prawnego przy dokonywaniu tego rodzaju wykładni niezwykle klarownie została przedstawiona w uchwale NSA z dnia 29 listopada 1999 r.¹⁰ Sąd wskazał w niej, że:

- 1) należy najpierw ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym, w którym się znajduje, chyba że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy;
- 2) w razie braku definicji legalnej należy podjąć działania mające na celu ustalenie, czy budzący wątpliwości zwrot ma znaczenie powszechnie ustalone w języku prawniczym (języku literatury prawniczej i języku orzecznictwa sądowego) danej gałęzi prawa;
- 3) w następnej kolejności należy się odwołać do języka potocznego, czyli skorzystać z kilku słowników języka polskiego.

Trzeba również podkreślić, że wykładnia celowościowa i systemowa pełnią funkcję jedynie subsydiarną w stosunku do wykładni językowej (w ten sposób orzekł też Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 26 marca 1996 r.¹¹); w prawie podatkowym wykładnia celowościowa powinna być stosowana w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową. Interpretacja celu powinna mieć raczej charakter dodatkowy, a nie główny i jedyny.

W związku z powyższym WSA w Krakowie w omawianym wyroku przychylił się do oceny, że wykładnia zastosowana przez organ interpretacyjny jest błędna, ponieważ abstrahuje od językowego brzmienia przepisu art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych są dochody z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1 tej ustawy. Obowiązujący od dnia 1 stycznia 2018 r.¹² przepis lit. g, zawarty w art. 17 ust. 1 pkt 57, wprowadza wyłączenie ze zwolnienia przedmiotowego dla dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy wyłącza ze zwolnienia dochody z nieruchomości, które to nieruchomości (a nie dochody) zostały zdefiniowane w art. 24b ust. 1. Odesłanie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g dotyczy nieruchomości zdefiniowanych w art. 24b ust. 1.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca w art. 17 ust. 1 pkt 57 w lit. a-c oraz lit. e-f posługuje się pojęciem dochodów (przychodów), w interpretowanym przepisie (lit. g) wskazuje natomiast wyłącznie na dochody, co w zestawieniu z brzmieniem przepisu, do którego odsyła, tj. art. 24b ust. 1, stanowiącym o podatku od przychodów ze wskazanych nieruchomości, potwierdza zaprezentowaną interpretację. Ustawodawca w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy posłużył się celowo terminem dochód (zamiast „dochód (przychód)”) z nieruchomości, a przez odesłanie do art. 24b ust. 1 (stanowiącego o

podatku od przychodu z wymienionych w nim nieruchomości) określili, że opodatkowaniu podlega dochód funduszy inwestycyjnych zamkniętych (określony na zasadach ogólnych), osiągnięty z tytułu wskazanych w tym przepisie (tj. art. 24b ust. 1) nieruchomości.

Ponadto należy również zwrócić uwagę na to, że ustawodawca odróżnia kwestię „zwolnienia [...] dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1” (art. 6 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) od „zwolnienia [...] z podatku, o którym mowa w art. 24b” (art. 6 ust. 5 ww. ustawy). Niewątpliwie zatem, kiedy ustawodawca dokonywał z dniem 1 stycznia 2018 r. zmiany w art. 17 ust. 1 pkt 57, polegającej na dodaniu lit. g, miał na celu wyłączenie ze zwolnienia dochodów z nieruchomości, które to nieruchomości zostały zdefiniowane w art. 24b ust. 1.

Sąd uznał zatem, że zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wyłączenie ze zwolnienia od opodatkowania dochodów dotyczy dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1 tej ustawy. Należy przez to rozumieć, że są to dochody z wymienionych w tym przepisie budynków (odpowiednio sklasyfikowanych w Klasyfikacji Środków Trwałych¹³), położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będących własnością funduszy inwestycyjnego zamkniętego i stanowiących środek trwały o określonej w tym uregulowaniu wartości początkowej.

Ponieważ art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. odsyła wprost do nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, a co za tym idzie odesłanie nie zawęży ani nie rozszerza zakresu przedmiotowego, przedmiotem opodatkowania (wyłączenia ze zwolnienia) na mocy tego przepisu są dochody z nieruchomości spełniających wszystkie warunki określone w art. 24b ust. 1. To zaś w szczególności oznacza, że warunkiem koniecznym opodatkowania budynków wymienionych w art. 24 ust. 1 jest to, ażeby stanowiły one środek trwały funduszu inwestycyjnego zamkniętego.

W omawianym orzeczeniu Sąd zauważył, że art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wskazuje, że opodatkowane (wyłączone ze zwolnienia) są „dochody z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1”. Opodatkowany jest zatem dochód z najmu ww. nieruchomości, nie jest natomiast opodatkowany dochód z odpłatnego zbycia tych nieruchomości. W przeciwieństwie do przepisów lit. a i g, znajdujących się w tym samym punkcie, tj. w art. 17 ust. 1 pkt 57, a wskazujących *explicite* na konieczność opodatkowania (wyłączenia ze zwolnienia) dochodów (przychodów) z udziału (lit. a) oraz dochodów (przychodów) ze zbycia tych udziałów (lit. f), interpretowany przepis art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g zawiera odniesienie wyłącznie do dochodów z rzeczonych nieruchomości (nie zawiera odniesienia do dochodów z ich odpłatnego zbycia).

Istotnym elementem rozważań prawnych Sądu stała się także interpretacja przepisu art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Skład orzekający podkreślił, że nie można również pominąć tego, iż odsyła on do nieruchomości składających się na przedmiot opodatkowania szczególnym podatkiem od przychodów, o którym mowa w art. 24b ust. 1. Charakter przedmiotu opodatkowania podatkiem od przychodów, o którym mowa w art. 24b ust. 1 przywołanej ustawy (w tym przypadku nieruchomości, o których mowa w art. 24b

ust. 1), rzutuje na sposób interpretacji przepisu art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g, który do tego przedmiotu odsyła.

W art. 24b ust. 1 ustawodawca wprowadził szczególny podatek od przychodów z tytułu własności określonej kategorii budynków – „nieruchomości komercyjnych o znacznej wartości. Zgodnie z uzasadnieniem nowelizacji¹⁴: „Proponowanym rozwiązaniem zostaną objęte następujące nieruchomości komercyjne:

- 1) budynki handlowo-usługowe sklasyfikowane jako: centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butik, pozostałe handlowo-usługowe oraz
- 2) budynki biurowe ujęte w Klasyfikacji jako budynki biurowe.

Zakłada się, iż projektowanym rozwiązaniem objęte zostałyby te środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 10 mln zł. Oznaczać to więc będzie, iż generalnie obejmie ona jedynie dużych podatników prowadzących działalność o znacznej skali. Podatku nie płaciliby więc ci podatnicy, którzy posiadają wskazane środki trwałe, których wartość początkowa nie przekracza powyższej kwoty¹⁵.

Nie ulega więc wątpliwości, że ustawodawca, wyodrębniając określoną w art. 24b ust. 1 grupę budynków (do których to nieruchomości odsyła interpretowany art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), miał na uwadze nieruchomości mające (rodzajowo) potencjał do generowania stałego przychodu ich właścicielom, w szczególności w związku z ich najmem, dzierżawą lub zawarciem umowy o podobnym charakterze. Tak określoną grupę budynków objęto szczególnym podatkiem, tj. „podatkiem od przychodów z tytułu własności”, należnym za każdy miesiąc. Zakładając, że z własnością wskazanych nieruchomości wiąże się osiągnięcie przychodów, ustawodawca wprowadził wspomniany szczególny podatek, należny za każdy miesiąc („podatek od przychodów z tytułu własności”). Tym samym odesłanie w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g do wspomnianych nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, należy interpretować jako odesłanie do zdefiniowanych w tym przepisie nieruchomości, z których własnością wiąże się stałe, a nie jednorazowe, związane ze zbyciem, osiągnięcie przychodów. W efekcie przepis art. 17 ust. 1 lit. g, stanowiący o opodatkowaniu (dotyczący wyłączenia ze zwolnienia) „dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1” (i niezawierający *explicit* regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów ze zbycia tychże nieruchomości), należy interpretować jako opodatkowujący dochody z najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze nieruchomości komercyjnych, a jednocześnie nieobejmujący dochodów z ich odpłatnego zbycia.

Przedstawiona wykładnia znajduje dodatkowe potwierdzenie w zasadzie wykładni prawa stanowiącej o tym, że wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco (*exceptiones non sunt extendendae*). Inaczej rzecz ujmując – wyjątki podlegają wykładni zawężającej¹⁶. Analizowany przepis art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi wyjątek (jeden z kilku) od normy zawartej w art. 17 ust. 1 pkt 57, dotyczącej zwolnienia od podatku dochodów (przychodów) funduszy inwestycyjnych zamkniętych utworzonych na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r.

W ocenie sądu orzekającego – z uwagi na fakt, że językowe dyrektywy interpretacyjne pozwalają wyinterpretować jednoznaczne normy z art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia

15 lutego 1992 r., zgodnie z opisaną wyżej zasadą ścisłej wykładni przepisów prawa podatkowego nie zaistniała potrzeba sięgnięcia do pozostałych reguł wykładni, czyli odmiennie niż to uczynił organ, który dokonał wykładni celowościowej analizowanego uregulowania.

Sąd stanął na stanowisku, że dochód funduszu uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości komercyjnej jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Tymczasem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał w interpretacji, że dochód ten podlega opodatkowaniu tym podatkiem, naruszył więc przepisy art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g w związku z art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przez ich rozszerzającą interpretację, a tym samym w konsekwencji naruszył przepis art. 7 w związku z art. 217 Konstytucji RP¹⁷.

Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. W myśl natomiast art. 217 tego aktu prawnego nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. We wspomnianym art. 217 została sformułowana w sposób kategoryczny zasada wyłączności regulacji ustawowej w odniesieniu do wszystkich konstytucyjnych elementów konstrukcji prawnej stosunku prawnopodatkowego, które w tym ujęciu obejmują określenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

W kontekście tego ostatniego przepisu Sąd zauważył w omawianym orzeczeniu, że spór w rozpoznawanej sprawie w istocie dotyczył określenia kręgu podmiotów zobowiązanych, które podlegają mniej korzystnym uregulowaniom w zakresie obliczenia podstawy opodatkowania, co niewątpliwie wymaga jednoznacznych regulacji rangi ustawowej, a nie wyinterpretowanych konstrukcji, takich jakie zakreślił organ z powołaniem się na domniemaną wolę ustawodawcy wyrażoną zdaniem organu w trakcie prac komisji sejmowej, wbrew literalnej treści przepisu. Nie można zaakceptować sytuacji, w której organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie zgodnie z art. 217 Konstytucji RP należą do wyłącznej kompetencji władzy ustawodawczej.

3. ZWOLNIENIE Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH DOCHODÓW Z NAJMU NIERUCHOMOŚCI

W tym przypadku rzecz dotyczyła skargi podatnika (alternatywna spółka inwestycyjna) na decyzję organu podatkowego. Podatnik we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zadał pytanie, czy dochody otrzymywane z najmu nieruchomości lub otrzymane ze sprzedaży nieruchomości mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 57 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Stanowisko strony opierało się na założeniu, że dochody funduszy inwestycyjnych zamkniętych (oraz specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych utworzonych na pod-

stawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r.) są zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przepis ten zawiera również zamkniętą listę dochodów, które są z tego zwolnienia wyłączone¹⁸.

Skarżący dokonał subsumpcji do przepisów zawartych w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g oraz art. 24b ust. 1 i 3 powyższej ustawy i stanął na stanowisku, że od dnia 1 stycznia 2018 r. katalog dochodów funduszy inwestycyjnych zamkniętych podlegających opodatkowaniu został rozszerzony o nowy podatek, tzw. podatek od nieruchomości komercyjnych, a od dnia 1 stycznia 2019 r. – zmodyfikowany o specyficzny rodzaj dochodów równych wartości początkowej budynków spełniających kryteria wymienione w art. 24b ust. 1. Stawka szczególnego rodzaju podatku należnego od tych dochodów na podstawie art. 24b ust. 1 wynosi 0,035% za każdy miesiąc.

Zdaniem skarżącego wykładnia funkcjonalna art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g w związku z art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. prowadzi do konkluzji, że intencją ustawodawcy przy ich wprowadzaniu do wskazanej ustawy było utrzymanie powyższego zwolnienia przedmiotowego przy jednoczesnym objęciu funduszy inwestycyjnych zamkniętych regulacjami dotyczącymi podatku od nieruchomości komercyjnych. Podkreślił przy tym, że z art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g przywołanej ustawy nie można wywodzić, iż dochody funduszy inwestycyjnych zamkniętych, uzyskiwane z najmu nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1 tej ustawy, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym według stawki 19%. Lit. g wprowadza jedynie opodatkowanie funduszy inwestycyjnych zamkniętych podatkiem od nieruchomości komercyjnych, przewidzianym w art. 24b.

Według alternatywnej spółki inwestycyjnej taka intencja uchwalenia tej regulacji wynika również z komentarzy Ministerstwa Finansów: „FIZ [tj. fundusze inwestycyjne zamknięte – przyp. red.] i SFIO [tj. specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte – przyp. red.], stosujące zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla FIZ, utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych [tj. ustawy z dnia 27 maja 2004 r. – przyp. red.], będą podlegały regulacji z art. 24b. Zwolnienie przedmiotowe nie znajdzie w tym zakresie zastosowania”¹⁹. Skoro zatem ustawodawca nie wprowadził wprost opodatkowania dochodów z najmu lub sprzedaży nieruchomości, to nie można tego domniemywać, zwłaszcza w kontekście cytowanej wypowiedzi Ministerstwa Finansów, która winna stanowić istotną wskazówkę interpretacyjną.

W przekonaniu alternatywnej spółki inwestycyjnej przyjęcie odmiennej interpretacji, tzn. że art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g wprowadza opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z najmu lub sprzedaży nieruchomości spełniających wymogi z art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., nie znajduje uzasadnienia. Dodatkowo przyjęcie odmiennej wykładni nowelizacji niż przedstawiona we wniosku powodowałoby, że ostatnia część art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g po przecinku – „w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w lit. a” – stanowiłaby normę pustą, gdyż w lit. a jest mowa o dochodach funduszy uzyskiwanych za pośrednictwem udziału w spółkach niemających osobowości prawnej, w całości objętych opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji fundusz inwestycyjny będący współnikiem spółki osobowej, która posiada nieruchomość spełniającą

wymogi opisane w art. 24b ust. 1 przywołanej ustawy, i tak byłby obowiązany opodatkować przychody z najmu lub sprzedaży nieruchomości uzyskiwane przez tę spółkę osobową z uwagi na brzmienie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. a, a zatem ostatnia część przepisu lit. g byłaby zupełnie zbędna.

W związku z tym alternatywna spółka inwestycyjna doszła do przekonania, że przyjęcie poglądu przeciwnego niż przez nią przedstawiony oznaczałoby, że jest zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu najmu budynku, a jednocześnie nie jest zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu posiadania budynku, jego wartość jest bowiem niższa niż 10 mln zł.

Mając powyższe na uwadze, skarżący stanął na stanowisku, że na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podlega opodatkowaniu szczególną formą podatku, tj. podatkiem od nieruchomości komercyjnych, o którym mowa w art. 24b, w zakresie dochodów z wymienionych w tym przepisie budynków stanowiących jego środki trwałe. Fundusz nie podlega jednak opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu najmu, dzierżawy ani umów o podobnym charakterze opisywanej nieruchomości, spełniającej cechy wskazane w art. 24b ust. 1 przywołanej ustawy. Jednakowo również sprzedaż nieruchomości nie powinna rodzić obowiązku podatkowego zgodnie z brzmieniem wspomnianego art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 13 listopada 2019 r.²⁰ uznał stanowisko skarżącego za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu stwierdził, że odwołanie w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. do „dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1” należy rozumieć jako odnoszące się do dochodów z nieruchomości opodatkowanych podatkiem od przychodów z budynków. Zaznaczył przy tym, że gdyby ustawodawca chciał wyłączyć ze zwolnienia przedmiotowego tylko opodatkowanie podatkiem wymienionym w art. 24b ust. 1 tej ustawy, to uczyniłby to w sposób analogiczny jak w art. 6 ust. 5 (stanowi on, że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a, nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, mając na uwadze, że w art. 6 ust. 4 pkt 2 i art. 6 ust. 5 przywołanej ustawy ustawodawca wyraźnie odróżnia kwestię zwolnienia z opodatkowania dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, od zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 24b, nie znalazł podstaw do twierdzenia, że w przypadku zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 prawodawca chciał przyjąć odmienne rozwiązanie²¹.

W opinii organu podkreślenie przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., że analizowane wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania dotyczy także dochodów z nieruchomości (o których mowa w art. 24b ust. 1) uzyskanych przez podmioty transparentne podatkowo (o których mowa w lit. a), miało na celu objęcie wyłączeniem ze zwolnienia przedmiotowego wszelkich dochodów z nieruchomości (objętych podatkiem od przychodów z budynków, a pierwotnie podatkiem minimalnym) uzyskiwanych za pośrednictwem zagranicznych spółek osobowych emitujących papiery wartościowe, transparentnych podatkowo, innych niż dochody z udziału w tych spółkach określone w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. a powołanej ustawy (np. dochody pochodzące z

wypłat z tytułu zbycia lokat otrzymanych od podmiotów hybrydowych mających jednocześnie status alternatywnej spółki inwestycyjnej – instytucji wspólnego inwestowania).

Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej poprawność dokonanej przez niego interpretacji potwierdza jednoznacznie wykładnia celowościowa. Z pełnego zapisu przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 267) z dnia 26 października 2017 r. wynika, że celem poprawki wprowadzającej lit. g do art. 17 ust. 1 pkt 57 jest „wyłączenie dochodów pochodzących z nieruchomości objętych tzw. minimalnym podatkiem z dochodów zwolnionych w zamkniętych funduszach inwestycyjnych oraz specjalistycznych funduszach otwartych, stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych oraz analogicznych do nich instytucji wspólnego inwestowania z Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego”²².

Wbrew twierdzeniom skarżącego taka intencja wprowadzenia tej regulacji wynika również z powołanego przezeń stanowiska Ministerstwa Finansów: „FIZ i SFIO, stosujące zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla FIZ, utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, będą podlegały regulacji z art. 24b. Zwolnienie przedmiotowe nie znajdzie w tym zakresie zastosowania”²³.

W tym kontekście organ podatkowy za niezasługującą na aprobatę uznał argumentację skarżącego, zgodnie z którą przyjęcie stanowiska przeciwnego niż zaprezentowane przez skarżącego oznaczałoby, że jest on zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu najmu budynku, a nie jest jednocześnie zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu posiadania budynku, gdyż jego wartość jest niższa niż 10 mln zł.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwrócił uwagę na to, że w obecnym stanie prawnym podstawa opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków (por. art. 24b ust. 9 w związku z ust. 1 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) jest tak określona, że jeżeli sumaryczna wartość budynków skarżącego (i ewentualnie podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 24b ust. 10 ww. ustawy w odpowiedniej proporcji) nie przekracza 10 mln zł, to nie podlega ona opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków, a w konsekwencji dochody z najmu i sprzedaży tych budynków nie będą wyłączone ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 – przepis art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g nie będzie miał w tym przypadku zastosowania. Okoliczność, czy wartość danego budynku jest większa niż 10 mln zł, ma jedynie znaczenie wtedy, gdy strona (i podmioty, o których mowa w art. 24b ust. 10) nie posiada innych budynków wymienionych w art. 24b ust. 1 przywołanej ustawy.

Ponadto Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zauważył, że analogiczne zasady wyłączeń z analizowanego zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego (określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) obowiązują także nierezydentów (por. art. 17 ust. 1 pkt 58 ww. ustawy). Przychody nierezydentów z położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości obejmują również przychody ze zbycia takiej nieruchomości. Zgodnie zaś z art. 3 ust. 3 pkt 2 powołanej ustawy za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody

(przychody) z położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości. Ustawodawca przez użycie wyrazów „w tym” jednoznacznie włączył dochody „ze zbycia nieruchomości” do dochodów „z nieruchomości”.

Według Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, gdyby zaakceptować koncepcję skarżącego, zgodnie z którą nie podlega on opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych z tytułu najmu lub sprzedaży budynku, to cała kwota podatku zapłaconego na podstawie art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podlegałaby i tak odliczeniu określonego w art. 24b ust. 14 (lub zwrotowi w trybie art. 24b ust. 15). Aprobata stanowiska strony prowadziłaby do całkowitego braku efektywnego opodatkowania dochodów funduszy inwestycyjnych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 57 powołanej ustawy.

Na koniec organ podatkowy podkreślił, że dochody wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, gdyż w wyniku oczywistego wyłączenia nie korzystają ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego. Ustawodawca nie precyzuje przy tym, jakich dochodów (z najmu czy sprzedaży) dotyczy wyłączenie ze zwolnienia wyrażone w tym przepisie. Należy zatem uznać, że wyłączenie to dotyczy wszelkich dochodów z nieruchomości, tj. budynków wymienionych w art. 24b ust. 1, podlegających opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków. Jednakże w przypadku, gdy wartość (o której mowa odpowiednio w art. 24b ust. 9 i 10) budynków określonych w art. 24b ust. 1 nie przekroczy kwoty 10 mln zł, dochody skarżącego pochodzące z tych budynków nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków, a w konsekwencji dochody (określone na zasadach ogólnych) z najmu i sprzedaży opisanej nieruchomości będą podlegały zwolnieniu określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57²⁴.

Istota sporu sprowadza się zatem do oceny prawnej, czy w rozumieniu przepisu art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g w związku z art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. dochody otrzymywane przez fundusze inwestycyjne zamknięte z nieruchomości wymienionych w art. 24b ust. 1 są wyłączone ze zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 i w konsekwencji podlegają opodatkowaniu podatkiem na zasadach ogólnych oraz czy sprzedaż takiej nieruchomości powinna skutkować obowiązkiem podatkowym.

Zdaniem alternatywnej spółki inwestycyjnej z art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie można wywodzić, że dochody funduszy inwestycyjnych zamkniętych uzyskiwane z najmu nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1 te same ustawy, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych, tj. według stawki 19%, albowiem lit. g wprowadza jedynie opodatkowanie funduszy inwestycyjnych zamkniętych podatkiem od nieruchomości komercyjnych, przewidzianym w art. 24b, skarżący podlega zatem jedynie opodatkowaniu szczególną formą podatku, tj. podatkiem od nieruchomości komercyjnych. W ocenie Sądu to stanowisko jest wadliwe, a zarzut naruszenia przez organ interpretacyjny przepisów prawa materialnego, tj. art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g w związku z art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., jest bezpodstawny.

Zgodnie ze wspomnianym art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g (w istotnym dla sprawy zakresie) wolne od podatku są dochody (przychody) funduszy inwestycyjnych zamkniętych lub specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych, utworzonych na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r., z wyłączeniem dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1. Jednocześnie na mocy art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego wartość początkowa przekracza 10 mln zł, w postaci:

- 1) budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji Środków Trwałych jako:
 - a) centrum handlowe,
 - b) dom towarowy,
 - c) samodzielny sklep i butik,
 - d) pozostały handlowo-usługowy,
 - 2) budynku biurowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji Środków Trwałych jako budynek biurowy
- wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Mając na uwadze brzmienie wskazanych przepisów, Sąd uznał, że opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych są dochody z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g wyłącza ze zwolnienia dochody z nieruchomości, które to nieruchomości (a nie dochody – jak zauważył organ interpretacyjny) zostały zdefiniowane w art. 24b ust. 1. Odesłanie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g dotyczy bowiem nieruchomości zdefiniowanych w art. 24b ust. 1. Sąd podkreślił także, że ustawodawca w lit. a-c oraz lit. e-f znajdujących się w art. 17 ust. 1 pkt 57 posługuje się terminem dochody (przychody), a w interpretowanym uregulowaniu, czyli w lit. g, wskazuje wyłącznie na dochody, co w zestawieniu z brzmieniem przepisu, do którego odsyła, tj. art. 24b ust. 1, stanowiącego o podatku od przychodów z rzeczonych nieruchomości, potwierdza zaprezentowane w interpretacji stanowisko organu podatkowego.

Ponadto w ocenie Sądu ustawodawca w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. posłużył się celowo terminem „dochód”, zamiast „dochód (przychód)”, z nieruchomości, a przez odesłanie do art. 24b ust. 1 (stanowiącego o podatku od przychodu ze wskazanych w nim nieruchomości) określił, że dochód funduszy inwestycyjnych zamkniętych (określony na zasadach ogólnych) podlega opodatkowaniu z tytułu wymienionych w tym przepisie (tj. art. 24b ust. 1) nieruchomości. W tym miejscu należy również zaznaczyć (podobnie jak organ interpretacyjny), że ustawodawca odróżnia kwestię „zwolnienia [...] dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1” (art. 6 ust. 4 pkt 2) od „zwolnienia [...] [z] podatku, o którym mowa w art. 24b” (art. 6 ust. 5).

Prowadzi to do wniosku, że kiedy ustawodawca dokonywał od dnia 1 stycznia 2018 r. zmiany w art. 17 ust. 1 pkt 57, polegającej na dodaniu lit. g, miał na celu wyłączenie ze zwolnienia dochodów z nieruchomości, które to nieruchomości

zostały zdefiniowane w art. 24b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.²⁵

Powyższe potwierdza także – zdaniem Sądu – wykładnia historyczna omawianego przepisu. Trzeba bowiem zaznaczyć, że dodanie lit. g w art. 17 ust. 1 pkt 57 nie było przewidziane w pierwotnym projekcie ustawy z dnia 27 października 2017 r. wprowadzającej zmiany m.in. w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r., lecz zostało dopiero zgłoszone jako poprawka w toku prac sejmowych (pierwotne uzasadnienie nowelizacji nie zawiera wyjaśnień dotyczących zmienianego brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 57).

Wobec powyższego, kiedy dokonuje się interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., nie można pominąć tego, że odsyła on do nieruchomości składających się na przedmiot opodatkowania szczególnym podatkiem od przychodów, o którym mowa w art. 24b ust. 1. Charakter przedmiotu opodatkowania podatkiem od przychodów, o którym mowa w art. 24b ust. 1 (w tym przypadku nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1), rzutuje na sposób interpretacji przepisu art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g, który do tego przedmiotu odsyła (nieruchomości komercyjne o znacznej wartości).

Ponieważ art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. odsyła wprost do nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, a co za tym idzie – odesłanie nie zawęży ani nie rozszerza zakresu przedmiotowego, przedmiotem opodatkowania (wyłączenia ze zwolnienia) na mocy tego przepisu są dochody z nieruchomości spełniających wszystkie warunki określone w art. 24b ust. 1 tej ustawy, co w szczególności oznacza, że warunkiem koniecznym opodatkowania owych budynków wymienionych w art. 24 ust. 1 jest to, ażeby stanowiły one środek trwały funduszu inwestycyjnego zamkniętego.

Podkreślenia przy tym wymaga, że w obecnym stanie prawnym podstawa opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków (por. art. 24b ust. 9 w związku z ust. 1 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) jest tak określona, że jeżeli sumaryczna wartość budynków podatnika (i ewentualnie podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 24b ust. 10 tejże ustawy, w odpowiedniej proporcji) nie przekracza 10 mln zł, to nie podlega ona opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków, a w konsekwencji dochody z najmu i sprzedaży tych budynków nie będą wyłączone ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 (art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g nie będzie miał w tym przypadku zastosowania). Okoliczność, czy wartość danego budynku jest większa niż 10 mln zł, ma jedynie znaczenie wtedy, gdy alternatywna spółka inwestycyjna (i ewentualnie podmioty, o których mowa w art. 24b ust. 10) nie posiada innych budynków wymienionych w art. 24b ust. 1 powołanej ustawy²⁶.

4. WNIOSKI KOŃCOWE

Podsumowując dotychczasowe rozważania – dochody wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, gdyż w wyniku jednoznacznego wyłączenia nie korzystają ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego (dochody uzyskane zarówno z najmu, jak i ze sprzedaży nieruchomości). Należy także zauważyć, że analogiczne zasady wyłączeń z analizo-

wanego zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego (określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57) obowiązują też nierezydentów (por. art. 17 ust. 1 pkt 58).

Przedstawione wyżej zróżnicowanie opodatkowania dochodów alternatywnej spółki inwestycyjnej z nieruchomości (na poziomie ustawy) przyczynia się jedynie do ograniczenia zaufania do organów podatkowych z uwagi na – jak już zostało wskazane – odmienne interpretowanie kwestii zwolnień przedmiotowych, zwłaszcza w kontekście sprzedaży udziałów lub akcji spółki nieruchomościowej. Jednakże nawet pozytywne dla podatników tendencje w orzecznictwie sądów administracyjnych świadczą o konieczności – celem choćby odciążenia sądów w tym zakresie – sformułowania jednoznacznych przepisów prawnych dotyczących zwolnień z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jednolity model opodatkowania przyczyniłby się – jak należy sądzić – nie tylko do większego zaufania podatników do organów podatkowych (notabene również mających wówczas większą pewność działania), lecz także do obniżenia kosztów związanych z wydawaniem interpretacji indywidualnych, a następnie orzekaniem o ich zasadności przez sądy administracyjne.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 605 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 maja 2004 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Przepis dodany przez art. 8 pkt 7 lit. a tiret drugie ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarstwie (Dz.U. poz. 2244).
- ⁴ I SA/Kr 1179/20.
- ⁵ <https://orka.sejm.gov.pl/zapisy8.nsf/0/D7CD444C453C3659C-12581D1004A5099/%24File/0242308.pdf>, dostęp: 12.05.2022.
- ⁶ „W państwie prawnym nie można bowiem dokonywać wykładni, która by była sprzeczna z tym sensem. Formuła słowna jest bowiem granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu” (tak R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 123 i nast.). Por. także B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 24; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 90, 246-247; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 108 i nast.
- ⁷ SA/Łd 2682/95.
- ⁸ III SA 509/94, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E5944B7169>, dostęp: 12.05.2022.
- ⁹ III CZP 52/96, OSNC 1996, nr 9, poz. 111.
- ¹⁰ FPK 3/99.
- ¹¹ W 13/95.
- ¹² Przepis dodany przez art. 2 pkt 22 lit. a tiret drugie 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).
- ¹³ Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864).
 - ¹⁴ 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, dalej: ustawa z dnia 27 października 2017 r.
 - ¹⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy 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, druk sejmowy nr 1878 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/533EF3E80F6CEA3CC12581AF004E6BB4/%24File/1878-uzasadnienie.docx>, s. 31, dostęp: 16.05.2022.
 - ¹⁶ Por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 193 i nast.; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2008, s. 248-249.
 - ¹⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
 - ¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2020 r., III SA/Wa 177/20, LEX nr 3104297.
 - ¹⁹ Projekt ustawy 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 – opiniowanie (12.07.2017 r.), <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300402/12445390/12445394/dokument307924.pdf>, s. 9, dostęp: 16.05.2022.
 - ²⁰ 0114-KDIP2-1.4010.397.2019.1.AJ.
 - ²¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2019 r., III SA/Wa 530/19, LEX nr 2765023.
 - ²² Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 267) z dnia 26 października 2017 r., dok. cyt., s. 7-8.
 - ²³ Projekt ustawy 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 – opiniowanie (12.07.2017 r.), dok. cyt., s. 9.
 - ²⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 czerwca 2020 r., III SA/Wa 01519/19, LEX nr 3045694.
 - ²⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1466/12, LEX nr 1326410.
 - ²⁶ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2011 r., I SA/Wr 1370/11, LEX nr 1151001.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2008.