

Autorzy: r. pr. Paweł Galiński, dr Tomasz Makaruk

Nagroda w programie lojalnościowym – kto jest płatnikiem podatku: zleceniodawca czy agencja marketingowa?

Orzeczenia NSA rozstrzygnęły tę kwestię. Płatnikiem podatku zryczałtowanego w programach lojalnościowych, motywacyjnych oraz promocjach sprzedaży (loteriach, konkursach, sprzedaży premiowej) jest organizator (agencja marketingowa), a nie zlecający przeprowadzenie akcji – wynika z najnowszych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Rozstrzygnięcia NSA

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie (NSA) 25 listopada 2020 r. zgodził się ze stanowiskiem prezentowanym przez lata przez i360 Sp. z o.o. (i360) w sporach z organami skarbowymi i w związku z tym oddalił skargi kasacyjne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektora KIS) w sprawie rozpoznawanej przez sąd II instancji pod sygn. akt:

- II FSK 1915/18 (III Sa/Wa 3890/16),
- II FSK 1509/20 (I Sa/Łd 833/19).

W tym pierwszym przypadku sprawa dotyczyła korzystnego dla i360 wyroku z 11 grudnia 2017 r. wydanego przez WSA w Warszawie. i360 zadała uniwersalne pytanie o obowiązki spółki jako płatnika PIT w zakresie zarówno programów lojalnościowych, jak i akcji promocyjnych o reglamentowanym charakterze, opartych na unormowaniach zawartych w Ustawie o grach hazardowych (U.g.h.). Na gruncie tak zdefiniowanego stanu faktycznego zależało nam na uzyskaniu odpowiedzi od organu, czy podmiotem zobowiązanym do poboru podatku dochodowego od wydawanych nagród

– zgodnie z art. 41 ust. 4 Ustawy o PIT – jest i360, czy też jej klient (zleceniodawca). Zdaniem Dyrektora KIS obowiązek ten spoczywa na kliencie, a w opinii i360 – na niej. Sąd I instancji przyznał rację i360, z czym nie zgodził się organ skarbowy i zaskarżył to rozstrzygnięcie do NSA. Ostatecznie NSA rozstrzygnął spór na korzyść i360. W drugiej sprawie spór z organem skarbowym także ogniskował się wokół kwestii obowiązków płatnika spoczywających na i360. W orzeczeniu z 3 marca 2020 r. WSA w Łodzi podzielił stanowisko i360 w sporze z władzami skarbowymi. Mówi ono, że to i360, wydając nagrody w programach lojalnościowych na rzecz uczestników nieprowadzących pozarolniczej działalności gospodarczej, gdy zastosowania nie znajdzie żadne zwolnienie podatkowe, pełni funkcję płatnika podatku.

Jakie argumenty przeważały?

Spór prawny na linii i360 – Dyrektor KIS trwał przez kilka lat. Przez cały ten okres i360 prezentowała spójne stanowisko, twierdząc, że bez względu na rodzaj organizowanej przez nią akcji promocyjnej na zlecenie klienta tylko jej można ➔

przypisać status podmiotu wydającego nagrody a w konsekwencji – płatnika podatku. W trakcie batalii prawnej firma przedstawiała następującą argumentację.

Po pierwsze podkreślała, że skoro to na niej (jako regulaminowym organizatorze akcji promocyjnej) spoczywa zobowiązanie do wydania nagrody na rzecz zwycięzcy, a jednocześnie, na mocy przepisów Ustawy o PIT, spółka jako podmiot wydający nagrody zobowiązana jest do pobrania od zwycięzcy zryczałtowanego podatku dochodowego przed jej udostępnieniem – tym samym to właśnie ona powinna być traktowana przez organy skarbowe jako płatnik tego podatku. Oczywiście, zdaniem i360, było bowiem od samego początku, że nie można zgodzić się z taką wykładnią przepisów, która prowadziłaby do konkluzji, że podmiot wydający nagrodę zobowiązany do pobrania od zwycięzcy podatku na podstawie przepisów podatkowych nie pełni jednocześnie funkcji płatnika tegoż podatku.

Po drugie w celu przekonania organów skarbowych do słuszności swojego stanowiska spółka powołała się na zasadę racjonalności działań podejmowanych przez ustawodawcę. Z reguły tej wypływa bowiem konkluzja, że skoro prawodawca jest racjonalny, to i wytwór jego pracy w postaci aktu normatywnego jest racjonalny, należy więc go tak tłumaczyć, aby nie stał się nieracjonalny. Akt normatywny powinno się interpretować w taki sposób, aby nadać mu racjonalności w maksymalnym stopniu. Z domniemania racjonalności wyprowadza się wiele bardziej szczegółowych reguł, takich jak domniemanie, że prawodawca nie stanowi norm sprzecznych, zawierających luki lub zbędnych, dąży do społecznie aprobowanych celów, liczy się z konsekwencjami empirycznymi podejmowanych decyzji. Spółka wielokrotnie

podkreślała, że skoro to ona, jako organizator, zobowiązana jest do wydania nagrody oraz pobrania od zwycięzcy podatku, to mając na względzie powyższe reguły, trzeba stwierdzić, że wyłącznie jej przysługuje status płatnika tegoż podatku. Odmienna wykładnia prawa prowadziłaby bowiem do konkluzji sprzecznych z zasadami racjonalności ustawodawcy, ponieważ obciążałaby obowiązkami płatnika podmiot, który nie jest organizatorem akcji promocyjnej, nie wydaje nagród i który nie może posiadać szczegółowej wiedzy o tym, na rzecz kogo i kiedy i360 wydała nagrody oraz jaka była ich wartość.

Po trzecie firma słusznie argumentowała, że nie można zgodzić się z taką drogą wykładni przepisów prawa, które prowadziłaby do tego, że inny podmiot uznawany jest za wydającego nagrodę na gruncie U.g.h. lub k.c., a inny – na gruncie ustawy podatkowej. Doprowadziłoby to bowiem do stanu niepewności po stronie podmiotu, który mając przez jedną z ustaw jasno określony status prawny, nie byłby pewien ciężących na nim obowiązków, ponieważ obawiałby się zanegowania tego statusu przez organ administracji publicznej, na podstawie przepisów innej ustawy. Spółka i360 podkreślała, że kierunek interpretacji przepisów podatkowych powinien zostać po części wyznaczony przez unormowania zawarte w U.g.h. oraz k.c. Oczywiście w ocenie i360 było to, że celem ustawodawcy było, aby podmiot, który organizuje daną akcję promocyjną, odpowiadał za wynagrodzenie zwycięzców. Istotne jest, by osoby posiadające roszczenie o świadczenie z tytułu zwycięstwa w danej akcji wiedziały, do kogo je kierować. Regulacje Ustawy o PIT powinny być więc interpretowane z uwzględnieniem tego celu. Za podmiot dokonujący wypłaty – stawiający do dyspozycji podatnika pieniądze lub wartości pieniężne z tytułu wygranej w grze ➔

lub konkursie – powinien być więc uważany ten sam podmiot, który grę lub konkurs zorganizował i który, w świetle innych gałęzi prawa, jest odpowiedzialny za wydanie nagrody. Bez znaczenia jest zaś źródło finansowania nagród.

Po czwarte i360 akcentowała również, że za słusznością jej stanowiska przemawiają względy związane z samą istotą konstrukcji prawnej, na której zasadzają się organizowane przez nią akcje. Otóż i360, organizując oraz przeprowadzając akcje, działa w swoim własnym imieniu, stosunek obligacyjny istnieje więc wyłącznie między nią a uczestnikiem danej akcji promocyjnej, brak jest zaś takiej relacji na linii zleceniodawca – uczestnik, co tym samym powoduje, że wyłącznie i360 może być postrzegana jako występująca w charakterze płatnika podatku.

Co na to NSA?

Sąd kasacyjny, wzięwszy pod uwagę całość argumentacji przedstawionej przez i360, doszedł do przekonania, że w żadnej mierze nie można zaakceptować stanowiska władz skarbowych.

NSA przypomniał, że z obowiązujących regulacji wynika, że płatnikami są podmioty dokonujące świadczeń. W świetle znanego NSA stanu faktycznego i360 spełniła warunki do uznania jej za płatnika. W ocenie NSA nie ulega bowiem wątpliwości, że to spółka dokonuje świadczeń na rzecz uczestników akcji promocyjnych. Nagrody kupowane i nabywane są przez nią. Jeżeli w danej akcji nagrodą będą środki pieniężne, będą one wypłacane z rachunku bankowego (lub kasy) spółki na rachunek (lub do rąk) uprawnionego uczestnika. Innymi słowy: wydanie nagród przez i360 uprawnionym uczestnikom objęte jest zakresem umowy, jaka wiąże i360 z jej zleceniodawcą. Sąd kasacyjny zauważył, że okoliczność, w jakiej wynagrodzenie spółki jest tak skalkulowane, że uwzględni również środki na zakup nagród rzeczowych, których koszt „w efekcie pokrywa” zleceniodawca, nie uzasadnia stanowiska, że płatnikiem w takim przypadku jest także zleceniodawca. i360 nie pośredniczy bowiem w przekazaniu uprawnionym nagród czy środków pieniężnych należących do zleceniodawcy. Nagrody zostaną zakupione przez nią z jej własnych środków pieniężnych i w chwili ich wydawania uprawnionym uczestnikom ich właścicielem będzie właśnie i360. Tym samym to i360 jest tym podmiotem, który w momencie powstania zobowiązania podatkowego dysponuje środkami finansowymi podatnika w postaci wydawanej lub wypłacanej nagrody.

Zmiana praktyki organów skarbowych?

Warto zaznaczyć, że w tym samym kierunku wypowiedział się sąd kasacyjny także wcześniej w roku 2020 – mowa tu o wyrokach z 2 września 2020 r. (sygn. akt II FSK 1192/18) i z 21 września 2020 r. (sygn. akt II FSK 1195/18). Tym samym przyjąć należy, że wyroki zapadłe w sprawach zainicjowanych przez i360 wpisują się w kształtującą się dość wyraźnie linię orzecniczą NSA. Można nawet zaryzykować stwierdzenie, że takie stanowisko NSA w tej sprawie powinno zostać odczytane przez władze skarbowe jako silny impuls do zmiany swojego podejścia do tego zagadnienia. Wydaje się, że doniosłość tej sprawy, jej ważkość dla uczestników obrotu prawnego, może nawet skłonić ustawodawcę do opracowania nowelizacji przepisów dotyczących płatników podatku. ■



dr Tomasz Makaruk

prezes zarządu i współwłaściciel i360, która specjalizuje się w organizacji programów lojalnościowych B2C, motywacyjnych B2B oraz promocji sprzedaży (sprzedaż premiowa, loterie promocyjne, audioteksowe, konkursy, itp.) i zarządzaniu nimi

✉ tomasz.makaruk@i360.com.pl
 🌐 www.i360.com.pl



r. pr. Paweł Galiński

radca prawny, założyciel oraz partner w Galiński & Kleina Kancelaria Radców Prawnych Sp.p., członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Gdańsku od 2009 r.; w ramach kancelarii kieruje zespołem pracowników składającym się z prawników oraz doradców podatkowych zajmującym się specjalistycznym doradztwem podatkowym, bieżącym oraz strategicznym doradztwem prawnym, a także reprezentacją przed sądami oraz organami ubezpieczeniowymi

✉ pgalinski@gklaw.pl
 🌐 www.galinski-kleina.pl