

DORADZTWO PODATKOWE

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



W NUMERZE:

- **TRZEBA SIĘ POZBYĆ „UNIJNEGO SZMELCU” – REFLEKSJE NA DWUDZIESTOLECIE HARMONIZACJI PRAWA PODATKOWEGO**
- **WPŁYW POLSKIEGO PODATKU MINIMALNEGO NA WYBRANE ULGI I ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH**
- **CUDZOZIEMCY W UBEZPIECZENIACH SPOŁECZNYCH**



ROZPRAWY I DYSERTACJE

dr Agnieszka Skręt-Bednarz

Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych 4

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Kary porządkowe stosowane przez organy skarbowe jako narzędzie dyscyplinowania pełnomocnika 12

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Ujemne elementy konstrukcji podatku – wybrane zagadnienia 17

ARTYKUŁY I STUDIA

Marek Zagórski

Zwolnienie od akcyzy wyrobów węglowych wykorzystywanych przez kotłownię..... 21

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Przesłanki zastosowania stawki VAT 0% przy eksporcie towarów 23

Mariusz Kuśmierczyk

Dwa auta w jednoosobowej działalności gospodarczej a koszty uzyskania przychodu..... 26

Karolina Karaś

Obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług wykazanego na pustej fakturze w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych..... 29

Małgorzata Słomka

Realizacja własnych celów mieszkaniowych w ramach zwolnienia podatkowego 31

Barbara Głowacka

Opodatkowanie VAT bonów różnego przeznaczenia przekazywanych pracownikom..... 34

ANALIZY I OPINIE

dr Joanna Kiszka

Sprzedaż i nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa a podatek od czynności cywilnoprawnych 36

Jakub Sitarski

Obowiązek wykazania oszustwa i dobra wiara podatnika, czyli o czym powinny pamiętać organy podatkowe w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych i TSUE 41

Jacek Sobiech, Hubert Woelke

Relacja zasad *in dubio pro reo* i *in dubio pro tributario* oraz stosowanie zasady domniemania niewinności przez organy podatkowe 44

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Rozpoczęcie prowadzenia pozarolniczej działalności jako wspólnik spółki partnerskiej (Mały ZUS Plus) – interpretacja indywidualna Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2024 r. (DI/100000/43/1/2024)..... 48

Maciej Kaszuba

Ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne 52

prof. dr hab. Gertruda Uścińska

Cudzoziemcy w ubezpieczeniach społecznych..... 54

Marek Zagórski

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 2014 r. (I UZP 3/13) 59

DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Trzeba się pozbyć „unijnego szmelcu” – refleksje na dwudziestolecie harmonizacji prawa podatkowego..... 61

dr Dariusz Maciej Grabowski

Uratujmy firmę Ursus..... 62

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-341/22 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA v. Agenzia delle Entrate 63

DORADZTWO PODATKOWE

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

p-ISSN: 1427-2008; e-ISSN: 2449-7584

Częstotliwość ukazywania się: miesięcznik

Wydawane od 1996 roku

Zasopismo jest ujęte w międzynarodowej bazie European Reference Index for the Humanities and Social Sciences (ERIH+), bazach CEJSH oraz Index Copernicus.

INDEX  COPERNICUS

I N T E R N A T I O N A L

ICV 2022: 81.39

<http://www.isp-bisp.pl/>

Redakcja

prof. dr hab. Witold Modzelewski – Redaktor Naczelny
Andrzej Sarna – Zastępca Redaktora Naczelnego

Rada Naukowa

prof. Rogman Achim – International Brunswick European Law School

prof. Frank Altemöller – Institute of Customs and International Trade Law University of Münster

prof. Bielajewa Natalia Anatoliewna – Akademia Celna Rosji we Władystoku

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch – Uniwersytet Warszawski

prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz – Szkoła Główna Handlowa

prof. ALK dr hab. Hanna Kuzińska – Akademia Leona Koźmińskiego

prof. Bogdanowa Elena Leonardowna – Instytut Międzynarodowego Biznesu i Prawa w Sankt Petersburgu

prof. Wolfgang Michael – Institut für Zoll- und Außenwirtschaftsrecht an der Universität Münster

doc. JUDr. Petr Mrkvyka, Ph.D. – Masarykova Univerzita

dr hab. prof. ALK Przemysław Polański – Akademia Leona Koźmińskiego

prof. dr hab. Gertruda Uścińska – Uniwersytet Warszawski

prof. Czencow Wiktor Wasiliewicz – Uniwersytet Finansów i Cel w Dnipro

prof. Grebiennikow Aleksandr Wasiliewicz – Międzynarodowy Uniwersytet w Mińsku

prof. David Widdowson – Centre of Customs and Excise Studies w Charls University w Australii

prof. Trubicyn Konstantin Wiktorowicz – Samarski Państwowy Uniwersytet Techniczny

prof. dr hab. Jerzy Żyżyński – Uniwersytet Warszawski

Lista recenzentów

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

prof. dr hab. Wanda Wójtowicz

prof. dr hab. Dominik Gajewski

prof. dr hab. Aleksander Werner

dr Krzysztof Buk

dr Dariusz Grabowski

dr Rafał Nawrot

dr Krzysztof Radzikowski

dr Beata Rogalska

dr Andrzej Dmowski

dr Wiktor Klimiuk

dr Mateusz Tchórzewski

dr Przemysław Szymczyk

dr Bartłomiej Korniluk

dr Filip Majdowski

dr Paweł Szymanek

dr Radosław Rycielski

dr Joanna Kiszka

dr Artur Bartoszewicz

dr Jakub Chowanec

Redaktor statystyczny

dr hab. Jolanta Perek-Białas

Redaktor językowy

Iwona Adamus

Skład i łamanie

Grzegorz Onufrowicz

TAX ADVISORY

TAX STUDIES INSTITUTE BULLETIN

Wersją pierwotną (referencyjną) miesięcznika „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” jest wydanie papierowe.

Za publikację na łamach „Doradztwa Podatkowego Biuletynu Instytutu Studiów Podatkowych” **Autor otrzymuje 70 pkt.** (zgodnie z załącznikiem do komunikatu Ministra Nauki z 5 stycznia 2024 r. w sprawie wykazu czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych wraz z przypisaną liczbą punktów).

Siedziba wydawnictwa i miejsce wydania oraz adres redakcji:

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy

Sp. z o.o.

04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8

tel. 22 517 30 86

e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl

www.isp-bisp.pl

Dział Sprzedaży Wydawnictw

ul. Kaleńska 8

04-367 Warszawa

NIP 113-02-34-978

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa

65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Dział Sprzedaży Wydawnictw

tel. 22 517 30 60

fax 22 517 30 97

e-mail: wydawnictwa@isp-modzelewski.pl

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania śródtytułów oraz poprawek stylistycznych.

Przekazując tekst do redakcji Autor przenosi na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.

Zasady publikacji i wytyczne dla Autorów do pobrania na stronie wydawnictwa: www.isp-bisp.pl

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:

kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części) bez zgody wydawcy zabronione.

Zamówienia na poszczególne numery „Biuletynu” oraz prenumeratę można realizować bezpośrednio poprzez Dział Sprzedaży Wydawnictw lub księgarnię internetową wydawnictwa: <https://isp-modzelewski.pl/sklep/>

Koszt prenumeraty rocznej 588 zł (w tym 8% VAT)

Drodzy Czytelnicy

Od pewnego czasu można zaobserwować w prawie podatkowym nieznaną z przeszłości zjawisko ignorowania lub wręcz odrzucenia przez obywateli części nakazów wynikających z przepisów prawa podatkowego. Tu potrzebne jest pewne wyjaśnienie: prawo podatkowe nie jest wbrew powszechnym wyobrażeniom prawem jurysdykcyjnym, którego istotą jest stosowanie norm prawnych przez organy władzy (wykonawczej i sądowniczej). Najważniejszą i najpowszechniejszą zasadą stosowania tego prawa jest zasada bezpośredniości. To przede wszystkim podmioty prawa podatkowego – podatnicy i płatnicy – codziennie stosują bezpośrednio normy tego prawa. Aby je zastosować, podmioty te muszą w pierwszej kolejności ustalić treść norm prawnych. Z reguły wywodzą je wprost z treści przepisów prawa, czyli stosują wykładnię formalno-dogmatyczną, mimo że często nawet nie uświadamiają sobie istoty tej czynności. Jest to tzw. prawo odczytane, bo ustalenie treści nakazów (rzadziej zakazów) i uprawnień prawnopodatkowych następuje poprzez proste odczytanie treści przepisów, przy czym w przypadku podmiotów prawa podatkowego o charakterze profesjonalnym, zwłaszcza jednostek organizacyjnych i osób prawnych, odczytanie to jest wsparte określonym zasobem wiedzy ogólnej na temat podatków. Owego odczytania dokonują bowiem pracownicy posiadający określoną świadomość podatkową, choć nie są to z reguły prawnicy, lecz ekonomiści, a przede wszystkim księgowi. Można nawet postawić tezę, że profesjonalizm odczytania tego prawa przez księgowych jest zazwyczaj uznawany za najwiarygodniejszy, bo po pierwsze istotną część prawników (większość?) nie czuje się pewnie na tym polu (nie wszystkie uniwersytety kształcą prawników specjalizujących się w prawie podatkowym) i po drugie do przeszłości należy już mit wiarygodności istotnej części „renomowanych”, a zwłaszcza „międzynarodowych” podmiotów zajmujących się „sprzedażą” wiedzy podatkowej. Gwoździem do przysłowiowej trumny na tym polu były komentarze na temat nakazu wystawiania tzw. faktur ustrukturyzowanych. Prawie cały biznes podatkowy oraz związane z nim media zachwalały te przepisy, mimo że każdy przedsiębiorca już na pierwszy rzut oka dostrzegał ich absurdalność, co spowodowało, że odroczone ich wprowadzenie na przysłowiowe święte nigdy.



A jak najczęściej odczytywane są normy prawa podatkowego przez podmioty obowiązane do ich bezpośredniego stosowania? Ustaleniu językowej treści użytych przez prawodawcę słów towarzyszy próba odpowiedzi na pytanie „o co im chodzi?”, czyli jakie są rzeczywiste cele autorów tych przepisów. Gdy są to cele fiskalne lub publiczne, szczególnie w sferze przeciwdziałania oszustwom podatkowym, intencje autorów przepisów są wiarygodne, mimo że mogą budzić sprzeciw, gdy nakładane obowiązki są zbyt uciążliwe. Niestety lektura uregulowań rodzi również inne podejrzenia, które nie przynoszą chwały prawodawcy. Od kilkunastu lat przemożny wpływ na treść prawa podatkowego mają interesariusze, a zwłaszcza biznes zajmujący się zawodowo unikaniem opodatkowania swoich klientów. Podmioty te zresztą nie kryją tu swoich sukcesów, w szczególności faktu „oddelegowywania” swoich ludzi do roli legislatorów w strukturach rządowych. Obowiązują więc przepisy podatkowe, które prawdopodobnie tworzono w złej wierze, bo wpływ tego rodzaju podmiotów na ich treść jest sprzeniewierzeniem się roli prawa podatkowego, które wiarygodne jest tylko wtedy, gdy stanowione jest w interesie publicznym.

Niewiarygodny prawodawca tworzy również niewiarygodne prawo, chyba że przy pomocy wykładni można zanegować fałszywą treść tego przepisu. Normy prawa wywodzące się wprost z treści uregulowań stanowionych w złej wierze są co najmniej prawem ułomnym lub wręcz nie tworzą faktycznie normy prawa, bo zamiary rzeczywistych twórców tych przepisów są sprzeniewierzeniem się misji prawodawcy podatkowego.

Z poważaniem
redaktor naczelny

Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych

The impact of the Polish minimum tax on selected reliefs and exemptions within corporate income tax

dr Agnieszka Skręt-Bednarz

EY Doradztwo Podatkowe Krupa sp. k.

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest analiza i ocena regulacji dotyczących krajowego podatku minimalnego w kontekście ich wpływu na atrakcyjność zachęt podatkowych dla polskich przedsiębiorców na przykładzie dwóch najpopularniejszych instrumentów – ulgi na działalność badawczo-rozwojową oraz zwolnienia podatkowego z tytułu działalności na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub na podstawie decyzji o wsparciu. Opisano cele i zakładane skutki budżetowe, podstawowe zasady, a następnie dokonano szczegółowej analizy regulacji w kontekście ww. ulg i zwolnień. Na podstawie wniosków z analizy sformułowano postulaty *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: CIT, podatek dochodowy od osób prawnych, minimalny CIT, podatek, zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe.

Abstract

The objective of this article is to analyse and assess the Polish minimum tax regulations in respect of their impact on attractiveness of the tax incentives available to Polish companies based on the two most popular instruments, i.e.: tax relief for research and development activity and tax exemption for activity run within special economic zones or based on a decision on support. The paper describes aims along with expected state budget inflows and general rules of the minimum tax. Subsequently, the detailed analysis of the provisions in terms of the above mentioned tax reliefs and exemptions was conducted. Based on the outcomes of the analysis *de lege ferenda* postulates were formulated.

Keywords: CIT, corporate tax, minimum corporate tax, tax, tax exemptions, tax reliefs.

1. WPROWADZENIE

Podatek minimalny w najbliższym czasie diametralnie zmieni podatkowe rozliczenia wielu firm. Warto jednak zauważyć, że koncepcja doszacowania podatku w celu wyrównania obciążeń fiskalnych do pożądanego minimalnego poziomu jest wprowadzana niezależnie na szczeblu zarówno krajowym, jak i globalnym.

Regulacje globalne wynikają z drugiego dużego pakietu zmian w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego opracowanego z inicjatywy OECD¹. Dokument o nazwie *Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi) (modelowe zasady OECD)*² został zatwierdzony w dniu 14 grudnia 2021 r. przez Otwarte ramy OECD do spraw erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Pillar 2.0.

Na szczeblu unijnym mechanizm ten został wprowadzony dyrektywą Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opo-

datkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii³. Dyrektywa ta zakładała, że transpozycja jej przepisów do prawa krajów członkowskich nastąpi do dnia 31 grudnia 2023 r., a regulacje te będą mieć zastosowanie do lat podatkowych rozpoczynających się od dnia 31 grudnia 2023 r. Obecnie regulacje te nie zostały jeszcze wprowadzone do polskiego porządku prawnego. Pierwszy projekt przepisów jest spodziewany w drugiej połowie marca 2024 r., a ich wejście w życie zgodnie z informacją na stronie internetowej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów⁴ zaplanowano na III kwartał 2024 r.

Równocześnie, choć niezależnie od powyższego, z dniem 1 stycznia 2024 r. zaczęły obowiązywać polskie regulacje dotyczące krajowego podatku minimalnego. Zostały one pierwotnie wprowadzone do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2022 r. przez pakiet ustaw podatkowych zwany Polskim Ładem (w szczególności ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych oraz niektórych innych ustaw⁵). W obliczu licznych kontrowersji dotyczących konstrukcji nowego podatku⁶ po kilku miesiącach regulacje zostały jednak znowelizowane, a ich obowiązywanie uległo zawieszeniu do końca 2023 r. na podstawie ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁷. Jako główny powód zawieszenia wskazano panującą sytuację geopolityczną i związaną z nią niepewność gospodarczą⁸.

W efekcie powyższych zmian legislacyjnych krajowy podatek minimalny zaczął obowiązywać z dniem 1 stycznia 2024 r. Przepisy te weszły w życie w znowelizowanej, a zatem skorygowanej w stosunku do pierwotnych założeń formie i będą dotyczyły dochodów podatników uzyskanych za rok 2024. Pierwsze zobowiązanie z tytułu krajowego podatku minimalnego powstanie zatem w 2025 r. w terminie składania deklaracji rocznej i zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT⁹).

Zarówno globalny, jak i krajowy podatek minimalny zakładają wyrównanie poziomu podatku do pewnych założonych minimalnych wartości. Obydwa również przewidują możliwość zmniejszenia opodatkowania w efekcie korzystania z różnego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych. Szczegółowe uregulowania w obu tych rozwiązaniach mogą jednak u wielu podatników skutkować koniecznością dopłaty podatku, zmniejszonego wcześniej przez wykorzystanie ww. ulg czy zwolnień. W rezultacie temat ten wymaga dogłębnej analizy oraz weryfikacji pod względem jego wpływu na rozliczenia podatkowe podmiotów gospodarczych korzystających z podatkowych instrumentów wsparcia, a w efekcie na atrakcyjność różnego rodzaju zachęt podatkowych. Z uwagi na brak w tym momencie w Polsce szczegółowych przepisów dotyczących podatku globalnego niniejsza analiza koncentruje się na konsekwencjach wynikających z wejścia w życie polskiego podatku minimalnego.

Dostępne w literaturze analizy dotyczą głównie wpływu na ulgi i zwolnienia globalnego podatku minimalnego¹⁰ lub skupiają się na innych aspektach krajowego podatku minimalnego. Co więcej, przedmiotem większości opublikowanych analiz odnoszących się do polskiego podatku minimalnego jest pierwotny kształt regulacji w tym zakresie, tzn. sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 7 października 2022 r.

W niniejszym artykule podjęto próbę przeanalizowania skutków krajowego podatku minimalnego na przykładzie dwóch najpopularniejszych wśród polskich podatników CIT rozwiązań:

- 1) ulgi z tytułu działalności badawczo-rozwojowej (dalej: ulga B+R), określonej w art. 18d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹;
- 2) zwolnienia z tytułu prowadzenia działalności na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ww. ustawy) lub na podstawie decyzji o wsparciu (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a ww. ustawy) (w dalszej części artykułu nazywane są wspólnie zwolnieniami strefowymi).

Według statystyki opublikowanej w raporcie Ministerstwa Finansów pt. *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*¹² z odpisu z tytułu ulgi B+R skorzystało w 2021 r. 2064 przedsiębiorców, a

sumaryczna kwota odliczeń od podstawy opodatkowania wyniosła 4,3 mld zł¹³. Z kolei ze zwolnień strefowych w sumie skorzystało 1142 podatników, w tym 1121 na podstawie decyzji o wsparciu i 21 na podstawie zezwoleń, a sumaryczna wartość zwolnionego dochodu wyniosła 20,5 mld zł¹⁴. Dla porównania – z obniżonej stawki podatku dla dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (tzw. IP/innovation box) skorzystało tylko 158 podatników¹⁵.

2. CELE I ZAKŁADANE SKUTKI BUDŻETOWE PODATKU MINIMALNEGO

Podatek minimalny wpisuje się w interwencyjny model polityki podatkowej, gdyż oprócz funkcji fiskalnej ma również na celu realizację funkcji redystrybucyjnej¹⁶. W literaturze podatki minimalne są także określone jako środki antyabuzywne¹⁷ i są uznawane za narzędzie państw w walce z nowymi formami unikania opodatkowania, które wykształciły się w warunkach globalizacji i rozwoju wolnego handlu¹⁸.

Krajowy podatek minimalny zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy¹⁹ ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego przez ograniczenie stosowania przez podatników mechanizmów optymalizacji podatkowej, a w efekcie zmniejszenie zagranicznej luki podatkowej w CIT.

Dane powołane we wspomnianym uzasadnieniu, dotyczące wartości luki w CIT w 2018 r., wskazywały, że wyniosła ona 22,0 mld zł, a aż 14,5% jej wartości (około 3,2 mld zł) wynikało z tzw. zagranicznej luki w CIT²⁰. Jest ona rozumiana jako ubytek będący rezultatem sztucznego transferowania zysków do innych krajów przez przedsiębiorstwa, głównie korporacje międzynarodowe. Od tamtego czasu zanotowano wzrost zarówno nominalnej wartości całkowitej luki w CIT do 26,0 mld zł w 2020 r., jak i nominalnej wartości oraz procentowego udziału zagranicznej luki w CIT. W 2020 r. wyniosła ona bowiem 4,1 mld zł, co stanowiło 15,8% ogólnej luki w CIT²¹.

Warto jednak zauważyć, że wprowadzone przepisy dotyczące polskiego podatku minimalnego nie ograniczają się do podmiotów międzynarodowych, będą więc miały również wpływ na niskorentowne podmioty krajowe. Efektem tych regulacji będzie zatem zmniejszenie ogólnej luki w CIT, a nie tylko zagranicznej, jak wskazano w przywołanym uzasadnieniu projektu ustawy.

Szacowane skutki budżetowe zakładane pierwotnie przy wprowadzaniu pierwszej wersji podatku minimalnego wskazywały na roczny wzrost wpływów budżetowych o 1,5 mld zł począwszy od 2023 r. (tj. z rozliczenia podatkowego za 2022 r.). Te dodatkowe wpływy miały pochodzić od około 5,0% podatników CIT. Na etapie odraczania momentu wejścia w życie tych przepisów i wprowadzania do nich modyfikacji, co nastąpiło w październiku 2022 r., dokonano natomiast rewizji powyższych założeń. W efekcie zakładany roczny wzrost wpływów budżetowych spadł do około 1,0 mld zł. Powyższe zmniejszenie wynika ze zmienionych zasad obliczania podstawy opodatkowania tym podatkiem, ale też z modyfikacji reguł kwalifikacji podmiotów obowiązanych do jego zapłaty, co spowodowało spadek szacowanej liczby podmiotów objętych tymi regulacjami do około 1,0% podatników CIT. Ponadto z powodu odroczenia wpływu te pojawią się dopiero począwszy od 2025 r. (z rozliczenia podatkowego za 2024 r.)²².

3. PODSTAWOWE ZASADY

Wszystkie uregulowania dotyczące krajowego podatku minimalnego zawiera art. 24ca ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu podmiotami obowiązany do zapłaty tego podatku są przedsiębiorstwa generujące stratę lub osiągające rentowność nie większą niż 2%. Powyższe wartości, jak i sama podstawa opodatkowania są kalkulowane na bazie danych podatkowych, a rentowność jest w tym kontekście rozumiana jako udział dochodów podatkowych w przychodach podatkowych (dalej: rentowność podatkowa), przy czym zarówno dochody, jak i przychody nie powinny uwzględniać zysków kapitałowych. Ponadto w ust. 2 przewidziano szereg korekt, których należy dokonać w celu ustalenia poziomu rentowności podatkowej.

W ust. 1 wskazano nazwę nowego podatku: minimalny podatek dochodowy. Nazwa ta jednak wydaje się myląca, gdyż zgodnie z art. 24ca ust. 3 przywołanej ustawy podstawę opodatkowania stanowi co do zasady 1,5% przychodów podatkowych po odpowiednich doliczeniach. Podatek ten ma więc konstrukcję podatku quasi-przychodowego²³.

Z kolei stawka podatku została określona w ust. 1 i wynosi 10,0%. Zgodnie z art. 24ca ust. 11 i 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zarówno wartość podstawy opodatkowania, odpowiednich pomniejszeń, jak i samego podatku minimalnego należy wykazać w rocznym zeznaniu CIT i w terminie jego składania wpłacić wartość podatku na rachunek urzędu skarbowego.

Warto jednak zauważyć, że z założenia podatek ten ma stanowić dopełnienie już zapłaconego CIT do zakładanego minimalnego poziomu. To oznacza, że wyliczona wartość zobowiązania z tytułu tego podatku ulega pomniejszeniu o wartość CIT zapłaconą w danym roku, co wynika z ust. 12. Ponadto zgodnie z ust. 13 zapłacona wartość podatku minimalnego podlega odliczeniu od CIT należnego za kolejne 3 lata podatkowe.

Zestawienie głównych elementów krajowego podatku minimalnego przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Krajowy podatek minimalny – podstawowe elementy konstrukcji

	Krajowy podatek minimalny
Podmiot obowiązany	Polscy podatnicy CIT o rentowności $\leq 2,0\%$
Rodzaj danych finansowych	Dane podatkowe
Podstawa opodatkowania	1,5% przychodów po doliczeniach
Stawka podatku	10,0%

Źródło: opracowanie własne.

4. KRAJOWY PODATEK MINIMALNY A ULGI

W przepisach o krajowym podatku minimalnym uwzględniono możliwość dokonania odpisów związanych z korzystaniem z różnych ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych w ramach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie bowiem z art. 24ca ust. 10 podstawa opodatkowania podlega pomniejszeniu o:

- 1) wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania m.in. z tytułu ulgi B+R (określonej w art. 18d);
- 2) przychody, które są uwzględniane przy obliczaniu dochodu zwolnionego z podatku na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34) lub na podstawie decyzji o wsparciu (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a).

Szczegółowa analiza tych regulacji została przeprowadzona odrębnie dla każdego z tych instrumentów. W jej ramach pominięto zarówno korekty dotyczące poziomu rentowności podatkowej (wynikające z ust. 2), jak i doliczenia do podstawy opodatkowania (wskazane w ust. 3), gdyż są one niezależne od wartości wykorzystanych ulg i zwolnień podatkowych. W poniższych symulacjach przyjęto więc założenie, że porównywana jest sytuacja podatnika korzystającego z danej ulgi lub zwolnienia podatkowego z podatkiem minimalnym lub bez *ceteris paribus*.

4.1. Ulga B+R

Podatnicy korzystający z ulgi B+R, którzy będą podlegać podatkowi minimalnemu, mają prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania tym podatkiem o wartość odliczenia z tytułu tej ulgi, jaka zmniejszyła ich podstawę opodatkowania CIT w danym roku.

Warto zauważyć, że u wielu z tych podatników odpis z tytułu ulgi niweluje do zera wartość podstawy opodatkowania CIT. Dla takich przypadków można dokładnie rozpisać możliwe scenariusze w zakresie krajowego podatku minimalnego w zależności od ich rentowności podatkowej. Mając na uwadze, że podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym wynosi 1,5% przychodów podatkowych, a podatek minimalny dotyczy tylko podatników o rentowności podatkowej nieprzekraczającej 2,0%, można wyróżnić trzy scenariusze zaprezentowane w tabeli 2. Z uwagi na to, że podmioty generujące stratę podatkową lub podstawę opodatkowania wynoszącą 0 nie mają możliwości korzystania z ulgi B+R (brak podstawy opodatkowania do pomniejszenia), scenariusze ograniczono do rentowności dodatniej.

Podsumowując powyższe scenariusze, można stwierdzić, że w przypadku podatników o rentowności podatkowej wynoszącej od 1,5% i nie więcej niż 2,0% (scenariusze 1 i 2) podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym będzie równa zero lub ujemna, nie wystąpi więc konieczność zapłaty tego podatku. Dla podatników o rentowności poniżej 1,5% (scenariusz 3) odpis z tytułu ulgi B+R będzie natomiast niższy niż podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym, którą pomniejsza, ostateczna wartość podstawy opodatkowania będzie więc dodatnia. Jak wspomniano powyżej, podatnicy – na podstawie art. 24ca ust. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – mają prawo do pomniejszenia należnego podatku minimalnego o wartość zapłaconego za ten okres CIT. W sytuacji, w której odpis z tytułu ulgi B+R niweluje jednak do zera wartość podstawy opodatkowania CIT (zgodnie z przyjętym założeniem), dany podatnik nie zapłaci CIT za dany okres, pomniejszenie nie będzie więc miało zastosowania.

W przypadku zatem ulgi B+R, która powoduje, że wartość podstawy opodatkowania CIT wynosi zero, konieczność za-

płaty podatku minimalnego wystąpi wyłącznie u podatników o rentowności podatkowej poniżej 1,5%.

Dla podatników, u których wartość odpisu z tytułu ulgi B+R jest niższa niż wartość podstawy opodatkowania CIT, ostateczny efekt podatku minimalnego zależy natomiast dodatkowo od wartości zapłaconego CIT, który zgodnie z art. 24ca ust. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. pomniejsza wartość należnego podatku minimalnego.

Z powodu tego odliczenia dla podatników o rentowności podatkowej równej co najmniej 1,5% (scenariusze 1 i 2) zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego nie wystąpi. Wynika to z faktu, że podstawę opodatkowania podatkiem minimalnym o wartości 1,5% należy pomniejszyć o odpis z tytułu ulgi B+R i taką wartość pomnożyć przez stawkę w wysokości 10,0%. Następnie otrzymaną wartość trzeba pomniejszyć o już zapłacony CIT, skalkulowany jako dochód (równy udziałowi w przychodach adekwatnemu do rentowności podatkowej wynoszącej między 1,5% a 2,0%) pomniejszony o tę samą wartość odpisu z tytułu ulgi B+R i przemnożony następnie przez stawkę w wysokości 19,0%. Ponieważ zarówno wartość pomniejszana o odpis z tytułu ulgi B+R, jak i stawka podatkowa są większe w odjemniku (tj. CIT) niż w odjemnej (podatku minimalnym), to wartość tej różnicy będzie zawsze ujemna. W przypadku natomiast rentowności podatkowej poniżej 1,5% (scenariusz 3) ostateczna wartość zobowiązania z tytułu podatku minimalnego będzie zależała od wartości odpisu z tytułu ulgi oraz poziomu rentowności podatkowej. Opisane powyżej scenariusze zostały przedstawione w tabeli 3.

Podsumowując powyższą analizę, należy stwierdzić, że konieczność zapłaty podatku minimalnego z tytułu wykorzy-

stanej ulgi B+R może się pojawić tylko u podatników o rentowności podatkowej poniżej 1,5%. Sytuacja taka z pewnością wystąpi u podatników, którzy za pomocą ulgi B+R niwelują do zera wartość podstawy opodatkowania CIT. U pozostałych podmiotów wszystko zależy od dwóch zmiennych: wartości odpisu z tytułu ulgi oraz poziomu rentowności podatkowej. W niektórych przypadkach, np. stosunkowo wysokiej rentowności i niezbyt dużej wartości odpisu z tytułu ulgi B+R (np. rentowność 1,25% i odpis z tytułu ulgi nieprzekraczający 75% podstawy opodatkowania podatkiem CIT lub rentowność 1% i odpis maksymalnie 40%), wartość podatku minimalnego zostanie pomniejszona do zera odpisem z tytułu już zapłaconego CIT. W pozostałych przypadkach powstanie konieczność zapłaty podatku minimalnego. Sytuacje te ilustruje rysunek 1.

4.2. Zwolnienia strefowe

Analizę wpływu przepisów dotyczących krajowego podatku minimalnego na sytuację podatników korzystających ze zwolnień strefowych należy rozpocząć od rozważań na temat rodzajów przychodów branych pod uwagę na potrzeby ustalenia obowiązku podatkowego i kalkulacji podstawy opodatkowania wynoszącej 1,5% przychodów. Stosownie bowiem do art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podatek minimalny pobierany jest od podatników, którzy w roku podatkowym osiągnęli udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 2,0%.

Art. 7 ust. 1 powyższej ustawy z kolei wskazuje, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód

Tabela 2. Podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym w zależności od rentowności podatkowej przy założeniu odpisu z tytułu ulgi B+R równego podstawie opodatkowania CIT

Rentowność podatkowa*	Scenariusz 1 1,5%	Scenariusz 2 (1,5%; 2,0%>	Scenariusz 3 (0,0%; 1,5%)
Podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym	1,5% przychodów	1,5% przychodów	1,5% przychodów
Pomniejszenie z tytułu ulgi B+R	1,5% przychodów	więcej niż 1,5%, ale nie więcej niż 2,0% przychodów	więcej niż 0,0%, ale mniej niż 1,5% przychodów
Ostateczna podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym	0,0	< 0,0 (ujemna)	> 0,0 (dodatnia)

* udział dochodów podatkowych w przychodach podatkowych

Źródło: opracowanie własne.

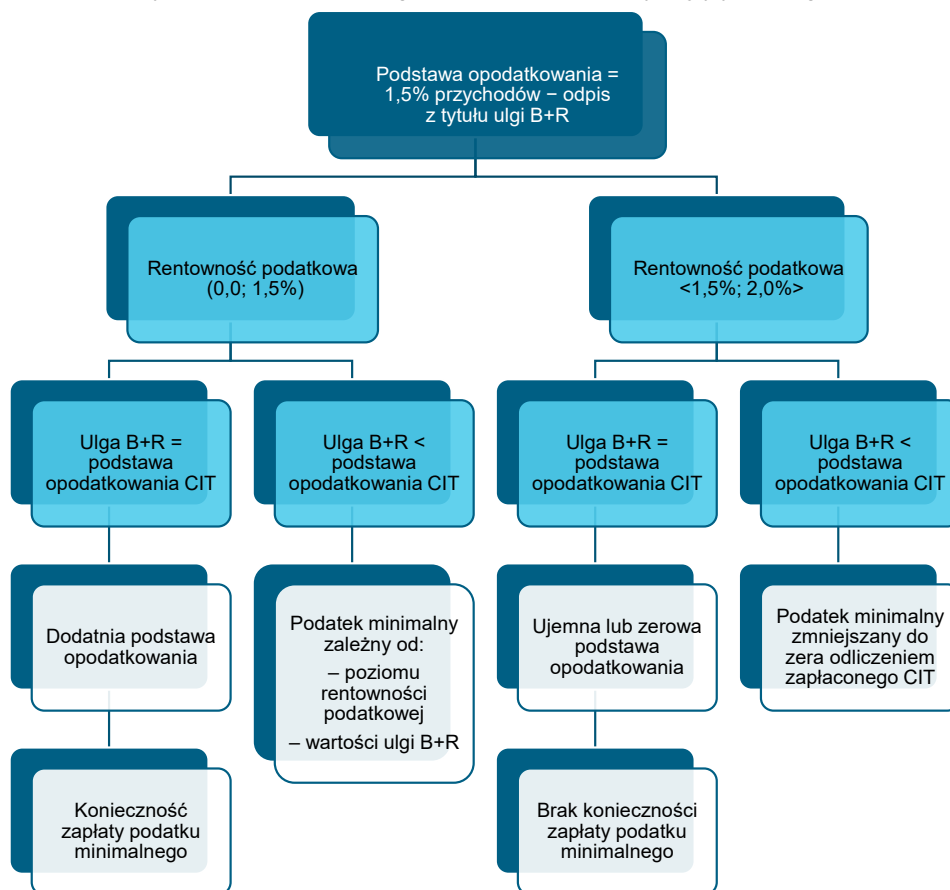
Tabela 3. Zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego w zależności od rentowności podatkowej przy założeniu odpisu z tytułu ulgi B+R mniejszego niż podstawa opodatkowania CIT

Rentowność podatkowa*	Scenariusz 1 1,5%	Scenariusz 2 (1,5%; 2,0%>	Scenariusz 3 (0,0%; 1,5%)
Podatek minimalny	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 10,0%	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 10,0%	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 10,0%
Pomniejszenie z tytułu zapłaconego CIT	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 19,0%	(więcej niż 1,5%, ale nie więcej niż 2,0% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 19,0%	(więcej niż 0,0%, ale mniej niż 1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 19,0%
Ostateczne zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego	< 0,0 (brak podatku minimalnego)	< 0,0 (brak podatku minimalnego)	wynik zależny od wartości odpisu z tytułu ulgi B+R oraz poziomu rentowności podatkowej

* udział dochodów podatkowych w przychodach podatkowych

Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 1. Wpływ podatku minimalnego na podatników korzystających z ulgi B+R



Źródło: opracowanie własne.

stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Ale ust. 3 pkt 1 tego artykułu doprecyzowuje, że przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania, nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Przesłankę tę spełniają z pewnością przychody z działalności strefowej z uwagi na to, że dochody z takiej działalności są wolne od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a przywołanej ustawy.

W tym miejscu warto wspomnieć o analogicznej konstrukcji odniesienia w art. 24ca ust. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. do przepisów dotyczących innych ulg podatkowych. Przepis ten bowiem w pkt 1 wskazuje, że podstawa opodatkowania podlega pomniejszeniu o wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 18. Art. 18 nie wspomina natomiast nic o ulgach i innych odliczeniach, dopiero przepisy regulujące poszczególne instrumenty odwołują się do art. 18. Przykładowo art. 18d ust. 1 zawiera odpowiednie odwołanie, zgodnie z którym podatnik odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”.

Powstaje zatem wątpliwość, czy przy ustalaniu tzw. rentowności podatkowej dla podmiotów strefowych należy brać pod uwagę ogół przychodów i dochodów, czy też tylko te z

działalności pozastrefowej, podlegającej opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Ten dylemat przekłada się również na kwestię ustalenia podstawy opodatkowania, gdyż art. 24ca ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wskazuje, że podstawę opodatkowania stanowi kwota odpowiadająca 1,5% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym po odpowiednich doliczeniach. Należy zakładać, że ustawodawca w obrębie tego samego artykułu posługuje się terminem „przychody” w tym samym znaczeniu. To z kolei oznacza, że rozumienie kategorii przychodów przyjęte na potrzeby ustalania poziomu rentowności podatkowej i weryfikacji, czy dany podatnik podlega podatkowi minimalnemu, powinno znaleźć również zastosowanie przy ustalaniu podstawy opodatkowania tym podatkiem.

W tym kontekście z uwagi na brak możliwości jednoznacznego rozstrzygnięcia analizowanej kwestii należałoby rozważyć dwie równoległe opcje:

- 1) podatkowi minimalnemu podlegają podatnicy, u których udział całkowitego dochodu (opodatkowanego i zwolnionego z tytułu działalności w strefie) w ogólnej kwocie przychodów (opodatkowanych i zwolnionych z tytułu działalności w strefie) nie przekracza 2,0% i podstawa opodatkowania dla tych podatników wynosi 1,5% przychodów z całej działalności (opodatkowanej i zwolnionej z tytułu działalności w strefie);
- 2) podatkowi minimalnemu podlegają podatnicy, u których udział dochodu opodatkowanego (z wyłączeniem dochodu zwolnionego z tytułu działalności w strefie) w ogólnej

kwocie przychodów opodatkowanych (z wyłączeniem przychodów zwolnionych z tytułu działalności w strefie) nie przekracza 2,0% i podstawa opodatkowania dla tych podatników wynosi 1,5% przychodów z działalności opodatkowanej (z wyłączeniem przychodów zwolnionych z tytułu działalności w strefie).

Niezależnie od przyjętej perspektywy w następnym kroku należy – zgodnie z art. 24ca ust. 10 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – pomniejszyć podstawę opodatkowania o przychody, które są uwzględniane przy obliczaniu dochodu zwolnionego z podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a tej ustawy.

W tym kontekście trzeba zwrócić uwagę, że podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym wynosząca 1,5% przychodów (ogółem lub opodatkowanych – w zależności od przyjętej opcji) będzie podlegała pomniejszeniu o 100,0% przychodów z tytułu działalności strefowej. To z kolei prowadzi do wniosku, że podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym z tytułu działalności strefowej będzie większa od zera tylko w przypadku, gdy:

- 1) w opcji 1 wartość przychodów z działalności strefowej jest mniejsza niż 1,5% przychodów ogółem danego podatnika;
- 2) w opcji 2 wartość przychodów z działalności strefowej jest mniejsza niż 1,5% przychodów z działalności opodatkowanej danego podatnika (co przekłada się na 1,4778% przychodów ogółem).

W pozostałych sytuacjach pomniejszenie o wartość przychodów strefowych będzie większe niż 1,5% przychodów (ogółem lub tylko opodatkowanych w zależności od przyjętej opcji) i może być wykorzystane do pomniejszenia podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym od opodatkowanej części działalności. Sytuacje te podsumowuje rysunek 2.

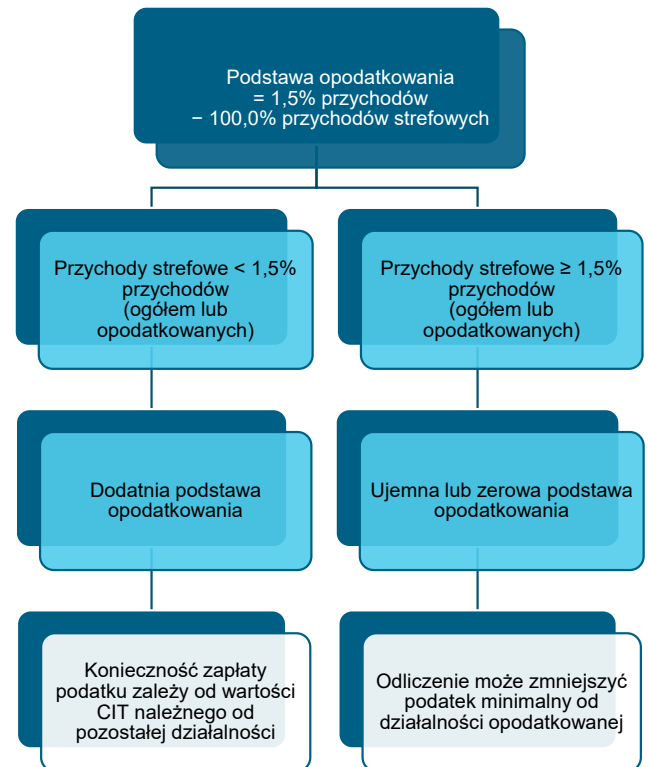
Warto nadmienić, że sytuacja, w której podmiot korzystający ze zwolnienia strefowego generuje tylko około 1,5% przychodów z działalności objętej zezwoleniem strefowym lub decyzją o wsparciu, jest bardzo niecodzienna. Większość podatników, którzy decydują się rozpocząć korzystanie ze zwolnienia, lokuje w strefie znaczącą część swojej działalności gospodarczej. Konieczność zapłaty podatku minimalnego z tytułu wykorzystanego zwolnienia strefowego powstanie więc tylko u podatników w bardzo rzadkich i specyficznych sytuacjach. Zdecydowana większość podmiotów z tej grupy nie powinna odczuć negatywnego wpływu podatku minimalnego na wykorzystane zwolnienie strefowe.

5. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Z powyższej analizy wynika, że krajowy podatek minimalny nie powinien mieć znaczącego wpływu na sytuację finansową podatników korzystających z ulg i zwolnień w CIT, w szczególności z ulgi B+R oraz zwolnienia strefowego. Może się zdarzyć, że podatnicy będą musieli niejako zwrócić w podatku minimalnym część wykorzystanej w CIT ulgi czy zwolnienia. Są to jednak niezbyt częste przypadki i dotyczą podatników w specyficznej sytuacji (bardzo niskiej rentowności w przypadku ulgi B+R lub bardzo małego udziału działalności strefowej w ogóle działalności podatnika).

Niezależnie od powyższego należy z całą pewnością stwierdzić, że krajowy podatek minimalny znacząco skomplikuje rozliczenia podatkowe tych podmiotów, gdyż oznacza

Rysunek 2. Wpływ podatku minimalnego na podatników korzystających ze zwolnienia strefowego



Źródło: opracowanie własne.

dla nich kolejny obowiązek związany z weryfikacją poziomu rentowności podatkowej, a w przypadku jej wartości nieprzekraczającej 2,0% – z ustalaniem podstawy opodatkowania, odpowiednich pomniejszeń i odliczeń w związku z krajowym podatkiem minimalnym. Powyższe wywołuje obawy o konkurencyjność polskiej gospodarki i jej dalszy rozwój, w szczególności w kontekście już i tak znacznego poziomu skomplikowania polskiego systemu podatkowego²⁴.

Dodatkowo mając na uwadze fakt, że w najbliższej przyszłości do polskich przepisów podatkowych zostanie wprowadzony globalny podatek minimalny, o którym wspomniano we wstępie do niniejszego artykułu, liczba dodatkowych obowiązków ulegnie diametralnemu zwiększeniu. Warto zauważyć, że podatek globalny ma zupełnie inną konstrukcję niż podatek krajowy, ponieważ:

- 1) podstawą opodatkowania jest księgowy zysk brutto (a nie przychód podatkowy);
- 2) podatnikami są międzynarodowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodów wynosi co najmniej 750,0 mln euro i dla których efektywna stawka podatkowa jest niższa niż 15,0% (a nie podatnicy o rentowności nieprzekraczającej 2,0%);
- 3) ulgi i zwolnienia zmniejszają zobowiązanie, jeśli spełniają definicję kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego lub gdy pozwala na to tzw. wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego (a nie zmniejszają podstawę opodatkowania wprost w odniesieniu do konkretnych instrumentów wsparcia);
- 4) stawka podatkowa wynosi 15,0% (a nie 10,0%).

W związku z powyższym kalkulacje dla celów obu podatków minimalnych będą prowadzone w sposób zupełnie nie-

zależny, gdyż różnice w poszczególnych elementach ich konstrukcji powodują, że dane ustalone dla celów jednego z tych podatków nie znajdują żadnego zastosowania dla drugiego.

W efekcie należałoby rozważyć rezygnację z krajowego podatku minimalnego i zastąpienie go kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym w kontekście przepisów o podatku globalnym. Alternatywnym rozwiązaniem byłaby modyfikacja konstrukcji podatku krajowego, aby mógł spełnić definicję podatku wyrównawczego dla celów globalnego podatku minimalnego.

Przypisy

- 1 Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.
- 2 OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>, dostęp: 12.03.2024.
- 3 Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, s. 1.
- 4 Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-opodatkowaniu-wyrownawczym-jednostek-wchodzacych-w-sklad-grup-miedzynarodowych-i-krajowych>, dostęp: 12.03.2024.
- 5 Dz.U. poz. 2105.
- 6 I. Jackowska, *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357>, dostęp: 12.03.2024; R. Nogacki, *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*, <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolok-1006796>, dostęp: 12.03.2024.
- 7 Dz.U. poz. 2180, dalej: ustawa z dnia 7 października 2022 r.
- 8 Instytut Finansów, *Minimalny podatek dochodowy w kontekście najnowszych zmian prawa polskiego i międzynarodowego*, 2022, <https://infin.gov.pl/wp-content/uploads/2022/11/Minimalny-podatek-dochodowy-w-kontekście-najnowszych-zmian-prawa-polskiego-i-miedzynarodowego.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 9 CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- 10 N. Bammens, D. Bettens, *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023, nr 51 (2).
- 11 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 12 Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*, Warszawa, grudzień 2022 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/8887/informacja-dotycz%C4%85ca-rozliczenia-podatku-cit-za-2021-r.pdf>, dostęp: 19.03.2024.
- 13 Tamże, s. 13.
- 14 Tamże, s. 8 i 10.
- 15 Tamże, s. 15.
- 16 N. Johannesen, *The Global Minimum Tax*, „Journal of Public Economics” 2022, nr 212.
- 17 M. Jamroży, A. Łożykowski, *Doświadczenia polskie w minimalnym opodatkowaniu: podatek od przychodów z budynków*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2021, nr 2 (30).
- 18 Z. Klimaszewska, *Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- 19 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 20 Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, Warszawa, lipiec 2020, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf, dostęp: 12.03.2024.
- 21 Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce*, Warszawa, sierpień 2022 r., <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2022/12/WorkingP-2-2022-Luka-CIT-w-PL.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 22 Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/DBB3C99907D9F5DBC12588A900268C46/%24File/2544.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 23 K. Borczyk, *Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7; O. Mikołajczyk, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Counteracting Tax Optimisation: The Case of the Polish Minimum Tax*, w: *Digital Economy Post COVID-19 Era. Proceedings of 8th Conference of Indian Academy of Management (INDAM2023), Mumbai, India 2023*, red. P. Mishra, A. Sharma, S. Khanra, S.K. Kundu, S.K. Mishra, Singapore 2023.
- 24 Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2023*, 2023, https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book_16-10_FV.pdf, dostęp: 26.03.2024

Bibliografia

Literatura

- Bammens N., Bettens D., *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023, nr 51 (2).
- Borczyk K., *Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Instytut Finansów, *Minimalny podatek dochodowy w kontekście najnowszych zmian prawa polskiego i międzynarodowego*, 2022, <https://infin.gov.pl/wp-content/uploads/2022/11/Minimalny-podatek-dochodowy-w-kontekście-najnowszych-zmian-prawa-polskiego-i-miedzynarodowego.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- Jamroży M., Łożykowski A., *Doświadczenia polskie w minimalnym opodatkowaniu: podatek od przychodów z budynków*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2021, nr 2 (30).
- Johannesen N., *The Global Minimum Tax*, „Journal of Public Economics” 2022, nr 212.
- Klimaszewska Z., *Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- Mikołajczyk O., Szlęzak-Matusiewicz J., *Counteracting Tax Optimisation: The Case of the Polish Minimum Tax*, w: *Digital Economy Post COVID-19 Era. Proceedings of 8th Conference of Indian Academy of Management (INDAM2023), Mumbai, India 2023*, red. P. Mishra, A. Sharma, S. Khanra, S.K. Kundu, S.K. Mishra, Singapore 2023.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce*, Warszawa, sierpień 2022 r., <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2022/12/WorkingP-2-2022-Luka-CIT-w-PL.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, Warszawa, lipiec 2020, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf, dostęp: 12.03.2024.
- Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2023*, 2023, https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book_16-10_FV.pdf, dostęp: 26.03.2024.

Źródła internetowe

- Jackowska I., *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357>, dostęp: 12.03.2024.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-opodatkowaniu-wyrownawczym-jednostek-wchodzacych-w-sklad-grup-miedzynarodowych-i-krajowych>, dostęp: 12.03.2024.
- Nogacki R., *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*, <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolok-1006796>, dostęp: 12.03.2024.
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base*

Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>, dostęp: 12.03.2024.

Akty prawne

Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2021, s. 1.

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180.

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 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.

Inne źródła

Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*, Warszawa, grudzień 2022 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/8887/infromacja-dotycz%C4%85ca-rozliczenia-podatku-cit-za-2021-r.pdf>, dostęp: 19.03.2024.

Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/DDB3C99907D9F5DBC12588A900268C46/%24File/2544.pdf>, dostęp: 12.03.2024.

Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>, dostęp: 12.03.2024.

Kary porządkowe stosowane przez organy skarbowe jako narzędzie dyscyplinowania pełnomocnika

Ordinal penalties used by tax authorities as a tool for disciplining the representative

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Adwokat, nauczyciel akademicki w WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa, wykładowca w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu, wykładowca w Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie instytucji kar porządkowych nakładanych na pełnomocnika przez organy podatkowe w postępowaniu podatkowym, kontroli skarbowej lub kontroli celno-skarbowej. Zdarza się, że kary porządkowe często zostają nałożone na pełnomocnika podatnika w sposób niesłuszny, a przede wszystkim sprzeczny z zasadą adekwatności. Organy podatkowe zobowiązują pełnomocników do przedstawienia dokumentacji rozliczeniowo-księgowej kontrolowanego podmiotu lub do złożenia wyjaśnień na okoliczności dotyczące stanu faktycznego, a za niewykonanie tych obowiązków z uzasadnionych, obiektywnych przyczyn nakładają na pełnomocników sankcję finansową. Takie działanie organów podatkowych stoi w sprzeczności m.in. z art. 262 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹.

Słowa kluczowe: kara porządkowa, postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, pełnomocnik.

Abstract

The purpose of the article is to present the institution of disciplinary penalties imposed on the representative by tax authorities in tax proceedings, fiscal inspection or customs and fiscal inspection. It happens that disciplinary penalties are often imposed on the taxpayer's representative in an unfair manner and, above all, contrary to the principle of adequacy. The tax authorities impose obligations on representatives in the form of an obligation to present the settlement and accounting documentation of the inspected entity or to provide explanations regarding the actual circumstances, and impose a financial sanction on the representative's failure to do so for justified, objective reasons. Such action by the tax authorities contradicts, among others, article 262 of the Tax Ordinance.

Keywords: fine, tax proceedings, tax audit, attorney.

1. WPROWADZENIE DO ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI

W dzisiejszych czasach, kiedy regulacje prawne w zakresie prawa i postępowania podatkowego stają się coraz bardziej skomplikowane, a działalność przedsiębiorstw i osób fizycznych obejmuje coraz to szerszy zakres transakcji i działań, wzrasta znaczenie roli profesjonalnych pełnomocników. Pełnomocnicy, w ramach przedstawicielstwa prawnego, działają w imieniu innych osób lub instytucji i wykonują czynności na ich rzecz. Jednakże z mocą przyznaną pełnomocnictwom wiążą się również pewne ryzyka i odpowiedzialność. Jednym z narzędzi wypracowanych przez organy podatkowe, służących do egzekwowania należytego postępowania przez pełnomocników, są kary porządkowe.

Kary porządkowe to środki przymusu nakładane m.in. na pełnomocników w przypadku naruszenia obowiązków związanych z udzielonym im pełnomocnictwem. Zgodnie z art. 262

o.p. strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

- „1) nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani, lub
 - 2) bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności, lub
 - 2a) bezzasadnie odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach, lub
 - 3) bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem”,
- mogą zostać ukarani karą porządkową w kwocie do 3700 zł².

W przedmiocie nałożenia kary porządkowej, jak również jej uchylenia rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

Celem kar porządkowych jest zachowanie odpowiedniego porządku i sprawności w działaniu, ochrona interesów osób, których reprezentują pełnomocnicy, a także zdyscyplinowanie osób, które utrudniają prowadzenie sprawy podatkowej organom podatkowym.

Instytucję kar porządkowych w odniesieniu do kar nakładanych na pełnomocników można więc określić jako instrument egzekwowania zasad uczciwości, lojalności i należytej staranności w wykonywaniu zadań w związku z pełnieniem funkcji pełnomocnika. Omawiane kary są stosowane najczęściej w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego³.

2. KARY PORZĄDKOWE NAKŁADANE NA PEŁNOMOCNIKÓW

Kara porządkowa w polskim systemie prawnym przybiera postać sankcji finansowej nakładanej na osoby uchylające się od wypełniania obowiązków procesowych, co może skutkować dezorganizacją i opóźnieniem pracy organu podatkowego w przedmiocie terminu rozpatrzenia sprawy. Katalog czynów zagrożonych nałożeniem kary porządkowej jest zamknięty. Karę porządkową wymierzyć można wyłącznie za działania bądź zaniechania przewidziane w art. 262 o.p. Organ podatkowy nie jest uprawniony do nałożenia kary porządkowej za czyny inne niż wymienione w powyższym przepisie, nawet jeśli rzeczywiście utrudniałyby organowi prowadzenie sprawy.

Aby nałożyć karę zgodnie z procedurą, niezbędne jest uprzednie wystosowanie prawidłowego wezwania do dokonania określonej czynności. Zgodnie z art. 159 § 1 pkt 2 o.p. w treści wezwania należy wskazać wzywaną do określonej czynności osobę, podając jej imię i nazwisko⁴. Wezwanie, stanowiące następnie podstawę do wymierzenia kary porządkowej, powinno być kierowane do osoby reprezentującej osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, a nie do samego podmiotu, przepis art. 262 § 1 i § 1a o.p. nie określa bowiem w szczególności, aby ukaranie członka zarządu było możliwe w razie wezwania spółki do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności⁵.

Do prawidłowości zawiadomienia odniósł się m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Szczecinie, który stwierdził, że jeżeli organ nie wskaże w wezwaniu, w jakim charakterze i w jakim celu wzywana osoba ma się stawić, to takie uchybienie stanowi istotne naruszenie art. 159 § 1 pkt 3 o.p. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że nie chodzi tu jedynie o ogólne sformułowanie celu, charakteru i sprawy, w której dana osoba jest wzywana, ale o ich skonkretyzowanie. Organ podatkowy, nakładając na podatnika karę porządkową, musi bowiem działać w granicach prawa, a to oznacza, że podstawą penalizacji zachowania podatnika musi być działanie organu również oparte na art. 159 o.p.⁶

Z powyższych rozważań wysuwa się wniosek, że skoro nieprawidłowe wezwanie nie może wywoływać skutków wobec osoby wzywanej, to tym samym organy podatkowe nie mogą wyciągać negatywnych konsekwencji (w postaci kary porząd-

kowej) w stosunku do osób, które na skutek nieprawidłowego wezwania nie złożyły określonych wyjaśnień lub nie dokonały innych czynności, do których zostały wezwane⁷.

Przesłankami do nałożenia kary porządkowej przez organ podatkowy w przypadku strony, świadka, biegłego, a także **pełnomocnika strony**, jak już zasygnalizowano powyżej, mogą być:

- 1) niestawienie się osobiście bez uzasadnionej przyczyny mimo istnienia takiego obowiązku;
- 2) bezzasadna odmowa lub niedokonanie w wyznaczonym terminie takiej czynności, jak: złożenie wyjaśnień, zeznań, wydanie opinii, przedłożenie tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej, okazanie przedmiotu oględzin lub wzięcie udziału w innej czynności;
- 3) bezzasadna odmowa okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych;
- 4) opuszczenie bez zezwolenia organu miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą i poglądami doktryny ustanowienie przez stronę pełnomocnika nie oznacza, że wynikające z przepisów prawa materialnego obowiązki strony obciążają jej pełnomocnika⁸.

WSA w Gdańsku stwierdził, że „za bierną postawę i ignorowanie wezwań organu konsekwencje powinna ponieść strona postępowania podatkowego, jednakże nie w postaci sankcji o charakterze porządkowym, ale w postaci merytorycznej treści rozstrzygnięcia wydanego w oparciu o dostępny organowi materiał dowodowy. [...] W ocenie sądu to strona, a nie jej pełnomocnik winna być zobowiązana do złożenia żądanych dowodów”⁹.

Ponadto przesłanką nałożenia kary porządkowej, zgodnie z brzmieniem art. 262 § 1 o.p., jest **bezzasadna odmowa** złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału itd. **Odmowa ta musi mieć charakter jednoznaczny i wskazywać na brak woli poddania się obowiązkom nałożonym przez organy podatkowe.** Zgodnie z gramatyczną wykładnią przepisu art. 262 § 1 pkt 2 o.p. na organy podatkowe zamierzające obciążyć stronę sankcją w postaci kary porządkowej nałożono obowiązek zbadania, czy w konkretnym stanie faktycznym podmiot zobowiązany podjął starania w celu wyjaśnienia przyczyn niewykonania wezwania, jak również ustalenia, czy wskazane przez stronę przyczyny były obiektywnie uzasadnione. Bezzasadność odmowy (art. 262 § 1 pkt 2 i § 3 pkt 1 o.p.) zachodzi bowiem wówczas, gdy odmowa dokonania wskazanej w przywołanym przepisie czynności nie znajduje podstaw w obiektywnych okolicznościach sprawy. Podstawą nałożenia kary porządkowej nie jest np. niezłożenie pisemnych wyjaśnień w terminie wskazanym w wezwaniu, lecz brak usprawiedliwienia dla powyższego. **O ile ocenę tych przyczyn pozostawiono uznaniu organu podatkowego, o tyle postępowanie organu w przedmiocie wymierzenia kary porządkowej nie może nosić cech dowolności**¹⁰.

W analogiczny sposób w przedmiocie zagadnienia odmowy złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału wypowiedział się WSA w Warszawie. Mianowicie stwierdził, że art. 262 § 1 o.p. jedno-

znacznie stanowi, że kara porządkowa może być nałożona w przypadku odmowy złożenia wyjaśnień, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności. **Karana jest zatem odmowa zachowania się w odpowiedni sposób.** Zdaniem Sądu odmowa ta musi być wyraźna – nie wolno jej domniemywać. Zachowanie strony musi uzewnętrzniać wolę odmowy. Innymi słowy, musi to być zachowanie, z którego wynika, że strona nie ma zamiaru (nie chce) wykonać żądanej czynności, nie tylko w wyznaczonym czasie, ale w ogóle¹¹. „Odmówić” oznacza nie zgodzić się na zrobienie czegoś, o co ktoś prosił, czego żądał¹².

Nieuzasadniona i niedopuszczalna jest sytuacja, w której organ podatkowy wezwałby pełnomocnika do przedłożenia stosownej dokumentacji dotyczącej kontrolowanego podmiotu, a następnie nałożył na pełnomocnika sankcję w postaci kary porządkowej np. za to, że kontrolowana spółka nie zgromadziła w wyznaczonym czasie wskazanej przez organ dokumentacji. Nie jest rolą i zadaniem profesjonalnego pełnomocnika dokonywanie czynności technicznej, dotyczącej kontrolowanego podmiotu, w postaci gromadzenia, pozyskiwania, porządkowania dokumentacji, w której posiadaniu, z uwagi na liczbę dokumentów księgowych i rozliczeniowych, pełnomocnik zazwyczaj nie jest i nie jest zobowiązany być.

Poza wyżej opisaną sytuacją organom zdarza się nałożyć karę porządkową za brak stawiennictwa pełnomocnika, zobowiązanego przez organ podatkowy do złożenia wyjaśnień. Zauważyć należy, że ustanowiony w sprawie pełnomocnik często nie jest w stanie udzielić odpowiedzi na postawione przez organ pytania w zakresie prowadzonej działalności przez kontrolowany podmiot czy też stanu faktycznego, wiedzy takiej bowiem nie posiada. W przedmiocie wspomnianych wyjaśnień dotyczących stricte prowadzonej działalności organ powinien ewentualnie wezwać kontrolowaną spółkę, nie zaś jej pełnomocnika, albowiem działający w sprawie pełnomocnik nie posiada co do zasady wiedzy na temat kontrahentów kontrolowanego podmiotu, nawiązanych transakcji czy też informacji o ich szczegółowym przebiegu. **Działający w sprawie pełnomocnik może jedynie udzielić stosownych wyjaśnień w zakresie przepisów prawa, nie zaś stanu faktycznego.** Na marginesie warto nadmienić, że niestety organy podatkowe w wystosowanym wezwaniu często nawet nie wskazują prawidłowo, w jakim przedmiocie oraz na jakie okoliczności pełnomocnik kontrolowanego podmiotu miałby złożyć wyjaśnienia.

Nie jest uzasadnione wzywanie pełnomocnika do składania osobiście bliżej niesprecyzowanych wyjaśnień. Jego rolą jest dbanie o prawidłowy przebieg postępowania, zagwarantowanie mocodawcy realizacji jego praw oraz zadbanie o prawidłowe stosowanie prawa materialnego i przepisów postępowania.

Ponadto żądanie każdorazowo stawiennictwa kontrolowanego podmiotu lub pełnomocnika do składania osobiście wyjaśnień stoi w sprzeczności z zasadą szybkości i prostoty postępowania podatkowego, wyrażoną w art. 125 o.p., jak również z zasadą ekonomiki postępowania, szczególnie w sytuacji, gdy wystarczające byłoby pisemne złożenie wyjaśnień¹³.

Aby pełnomocnik uczynił wszystko, by wykonać wezwanie organu podatkowego, a przez to uchronił się od nałożenia na

niego kary porządkowej, powinien każdorazowo reagować na wezwanie organu, tj. **udzielić odpowiedzi na wezwanie**, chociażby wnieść o prolongatę terminu na wykonanie zobowiązania organu i wskazać przy tym przyczynę nieuczynienia zadość zobowiązaniu organu kontrolującego w przewidzianym przez organ terminie. Działanie przeciwne bowiem mogłoby wzbudzić wątpliwości organu podatkowego, że działanie pełnomocnika nosi znamiona „bezzasadnej odmowy”¹⁴, o której mowa art. 262 § 1 pkt 2 o.p., o czym mowa była powyżej.

3. WYMIAR KARY

Kara porządkowa w 2024 r. może wynieść nawet do 3700 zł. Powyższa kwota podlega corocznemu podwyższeniu proporcjonalnie do wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli ten wskaźnik ma wartość ujemną, kwota ta nie ulega zmianie.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Olsztynie kara porządkowa przewidziana w art. 262 o.p., choć nie jest sankcją karną w rozumieniu przepisów prawa karnego, ma charakter sankcyjny i dyscyplinujący w stosunku do osób, na które została nałożona. Z uwagi na charakter kary porządkowej organ podatkowy, nakładając ją na konkretną osobę, musi nawiązywać do podstawowych zasad prawa karnego czy też karoskarbowego, takich jak np. wspomniana już zasada adekwatności kary, tak aby jej nałożenie, a przede wszystkim jej wymiar, mogły być uznane, w świetle całokształtu okoliczności sprawy w konkretnym wypadku, za sprawiedliwe i uzasadnione¹⁵. Warunkiem prawidłowego zastosowania tego przepisu jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego nie tylko co do przesłanek wyraźnie wymienionych w tym przepisie (podmiot, prawidłowość wezwania, brak uzasadnionej przyczyny niewykonania wezwania), lecz także rodzaju i stopnia zawinienia oraz ewentualnych powstałych skutków w konkretnym przypadku uchybienia wezwaniu¹⁶.

To, że kara porządkowa nie jest standardową sankcją karną, nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku kierowania się podczas jej wymiaru zasadą adekwatności wymiaru kary. Powyższa zasada postuluje wymierzanie kar sprawiedliwych, a przede wszystkim uzasadnionych okolicznościami konkretnej sprawy. Obowiązkiem organu jest nie tylko wyjaśnienie istnienia przesłanek uzasadniających zastosowanie sankcji w postaci niedozwolonego zachowania bądź zaniechania w sposób usprawiedliwiony wezwanego, ale również ustalenie rodzaju, stopnia zawinienia, ewentualnych skutków niezastosowania się do wezwania¹⁷. Kara porządkowa nakładana jest przez organ podatkowy prowadzący postępowanie w formie postanowienia. **Elementem obligatoryjnym rzeczonoego postanowienia jest jego uzasadnienie, w którym organ podatkowy wskazuje okoliczności uzasadniające nałożenie kary porządkowej oraz jej wysokość.**

W przedmiocie terminu wymierzenia i dochodzenia kary porządkowej zgodnie z art. 263 § 4 o.p. stosuje się odpowiednie przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych, tj. art. 68 § 1 oraz art. 70 o.p. Jak stanowi art. 68 § 1, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zo-

stała doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Z powyższego wynika, że postanowienie o nałożeniu kary porządkowej musi zostać doręczone przed upływem 3 lat od wystąpienia przesłanki do jej zastosowania, przy jednoczesnym założeniu, że termin ten upływa podczas trwających czynności sprawdzających, trwającej kontroli lub postępowania podatkowego. Z kolei zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe (kara porządkowa) przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Obowiązek zapłaty kary porządkowej trwa do chwili upływu terminu przedawnienia¹⁸. Egzekucja z tytułu kary porządkowej może być prowadzona po zakończeniu czynności sprawdzających, kontroli czy postępowania podatkowego¹⁹.

4. ŚRODKI OBRONY

Jeżeli chodzi o możliwość podjęcia obrony przeciwko postanowieniu o nałożeniu na pełnomocnika kary porządkowej, ma on dwie możliwości.

Po pierwsze, ukaranemu przysługuje zażalenie na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej, wnoszone w sytuacji kwestionowania zasadności nałożenia tej kary z przyczyn materialnych lub formalnych. Zażalenie na postanowienie wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej. Zażalenie rozpoznawane jest przez organ wyższego stopnia, np. w sytuacji nałożenia kary przez naczelnika urzędu celno-skarbowego organem właściwym do rozpatrzenia rzeczonego zażalenia będzie dyrektor izby administracji skarbowej²⁰.

Po drugie, osoba ukarana może skorzystać z możliwości wystąpienia z wnioskiem o uchylenie nałożonej kary porządkowej w sytuacji istnienia uzasadnionych okoliczności niemożności stawienia się na wezwanie lub wykonania czynności, do której organ podatkowy wezwał uprzednio osobę ukaraną. Wniosek o uchylenie kary porządkowej należy wnieść, podobnie jak zażalenie, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia w przedmiocie nałożenia kary porządkowej. W przypadku wniosku o uchylenie kary porządkowej organem właściwym do jego rozpatrzenia jest organ, który karę nałożył. Na postanowienie o odmowie uchylenia kary porządkowej przysługuje zażalenie.

Dopiero po wyczerpaniu trybu zażaleniowego w jednym oraz drugim przypadku ukarany może wnieść skargę do WSA.

Należy również zaznaczyć, że kara porządkowa nie powinna być stosowana w sytuacji wykazania przez osobę niewywiązaną się z obowiązku nałożonego przez organ podatkowy z przyczyn usprawiedliwionych. Przez okoliczności usprawiedliwiające należy rozumieć wszelkie okoliczności, które w normalnych warunkach, niezależnych od osoby wezwanej, były obiektywnie trudne lub niemożliwe do przezwyciężenia, co uniemożliwiło wykonanie wezwania organu. Będą to więc wszelkiego rodzaju sytuacje losowe, takie jak choroba, czy przechowywanie dokumentacji u innego podmiotu, w miejscu odległym, przez co jej pozyskanie sprawia trudności logistyczne²¹.

Dla zastosowania środka sankcjonującego istotne jest również posiadanie dokumentów, do których przedłożenia wzywa organ. **Nakładana przez organ sankcja nie może**

być karą za nieprowadzenie dokumentacji, lecz za jej posiadanie, a nieujawnienie.

5. WNIOSKI

Kary nakładane na pełnomocników w większości przypadków stoją w sprzeczności z zasadą adekwatności. Przytoczone w niniejszym opracowaniu przykłady jednoznacznie świadczą o tym, że organ podatkowy nie zawsze jest uprawniony do nałożenia kary porządkowej na pełnomocnika w sposób zasadny. Podczas rozpatrywania każdego przypadku indywidualnie należy zawsze mieć na względzie zgodność żądań organu z przepisami prawa dotyczącymi obowiązków, jakie organy nakładają na pełnomocnika podatnika. Tak samo istotne jest ustalenie, czy wzywany pełnomocnik faktycznie posiada dokumenty lub może udzielić informacji żądanych przez organ.

Jak już wspomniano, pełnomocnik jest reprezentantem strony przed organem podatkowym, a jego rolą jest dbanie o właściwy przebieg postępowania, zagwarantowanie mocodawcy realizacji jego praw i zadbanie o prawidłowe stosowanie prawa materialnego. Pełnomocnik nie jest podmiotem zobowiązanym do wykonywania czynności technicznych w postaci fizycznego przygotowywania dokumentacji rozliczeniowo-księgowej lub do złożenia wyjaśnień w przedmiocie stanu faktycznego sprawy. Powyższe jest szczególnie istotne, jeśli chodzi o kwestię realnej możliwości dostarczenia dokumentacji przez pełnomocnika na wezwanie organu podatkowego, jak również kwestię oceny powyższej możliwości (zasadnej lub bezzasadnej odmowy wykonania wezwania), co w przypadku złożonych podmiotów gospodarczych, ich stosunków i powiązań nie zawsze podlega oczywistej ocenie.

Podsumowując, z analizy przepisów i orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że organy podatkowe **nie powinny żądać od pełnomocnika** wykonania czynności, których z przyczyn obiektywnych nie jest on w stanie wykonać, a co za tym idzie, tym bardziej organy podatkowe **nie powinny nakładać na pełnomocników kar porządkowych** z powodu nieuczynienia zadość wezwaniu z przyczyn wyżej wskazanych.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- 2 Kwota podana zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa na rok 2024 (M.P. poz. 843).
- 3 B. Dauter, W. Gurba, w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, art. 262.
- 4 P. Pietrasz, w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 159.
- 5 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 kwietnia 2021 r., I SA/Po 45/21, LEX nr 3178589.
- 6 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 837/11, LEX nr 1109672.
- 7 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 września 2011 r., I SA/Rz 467/11, LEX nr 1150536.
- 8 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) w Warszawie z dnia 10 listopada 1992 r., V SA 494/92, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4D6C61DE0>, dostęp: 21.03.2024.
- 9 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., I SA/Gd 712/11, LEX nr 964793.

- ¹⁰ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 875/11, LEX nr 1109673.
- ¹¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2014 r., III SA/GI 1003/14, LEX nr 1779696.
- ¹² *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1988, s. 463.
- ¹³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2022 r., I SA/Kr 1052/22, LEX nr 3454080.
- ¹⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2023 r., I SA/Kr 193/23, LEX nr 3625464; wyrok NSA z dnia 2 marca 2023 r., III FSK 4831/21, LEX nr 3563024.
- ¹⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2023 r., I SA/Bd 600/22, LEX nr 3503119.
- ¹⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lipca 2016 r., I SA/OI 428/16, LEX nr 2107160.
- ¹⁷ Wyrok NSA z dnia 20 października 2022 r., III FSK 1027/21, LEX nr 3431359.
- ¹⁸ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2170/16, LEX nr 2551731.
- ¹⁹ M. Żujewska, *Kiedy organ może stosować karę porządkową?*, „Gazeta Podatkowa” 2023, nr 33 (2012).
- ²⁰ Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2023 r., III FSK 4247/21, LEX nr 3668129.
- ²¹ Wyrok NSA z dnia 10 października 2023 r., III FSK 3700/21, LEX nr 3654077.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., Dauter B., Gurba W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Dauter B., Gurba W., w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Pietrasz P., w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1988.

Żujewska M., *Kiedy organ może stosować karę porządkową?*, „Gazeta Podatkowa” 2023, nr 33 (2012).

Akty prawne

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa na rok 2024, M.P. poz. 843.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 listopada 1992 r., V SA 494/92, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4D6C61DE0>, dostęp: 21.03.2024.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2023 r., III FSK 4831/21, LEX nr 3563024.

Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2170/16, LEX nr 2551731.

Wyrok NSA z dnia 10 października 2023 r., III FSK 3700/21, LEX nr 3654077.

Wyrok NSA z dnia 20 października 2022 r., III FSK 1027/21, LEX nr 3431359.

Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2023 r., III FSK 4247/21, LEX nr 3668129.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2023 r., I SA/Bd 600/22, LEX nr 3503119.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., I SA/Gd 712/11, LEX nr 964793.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2014 r., III SA/GI 1003/14, LEX nr 1779696.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2023 r., I SA/Kr 193/23, LEX nr 3625464.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2022 r., I SA/Kr 1052/22, LEX nr 3454080.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lipca 2016 r., I SA/OI 428/16, LEX nr 2107160.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 kwietnia 2021 r., I SA/Po 45/21, LEX nr 3178589.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 września 2011 r., I SA/Rz 467/11, LEX nr 1150536.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 837/11, LEX nr 1109672.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 875/11, LEX nr 1109673.

Ujemne elementy konstrukcji podatku – wybrane zagadnienia

Negative elements in tax structure – selected issues

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0002-6449-9897

Streszczenie

Niezbędne elementy konstrukcji podatku, takie jak podstawa opodatkowania i podatek należny, mogą mieć w sensie prawnym wartość dodatnią albo ujemną. Ujemna wartość tych elementów wynika z zaistnienia zdarzeń nierodzących obowiązku podatkowego, z którymi wiąże się nakaz zmniejszenia dodatniej podstawy opodatkowania, która jest rozliczana w czasie, czyli konstrukcja podatku posługuje się okresem podatkowym. Podstawa opodatkowania wtedy jest saldem, które może mieć wartość ujemną. Skutkiem publiczno-prawnym powstania ujemnej podstawy opodatkowania jest obowiązek zmniejszenia jej o wartości dodatnie podstawy opodatkowania przyszłych okresów. Podobnie w przypadku ujemnego podatku należnego, który może zmniejszać podatek należny przyszłych okresów.

Słowa kluczowe: niezbędne elementy normatywnej konstrukcji podatku, podstawa opodatkowania, podatek należny, ujemna i dodatnia wartość podstawy opodatkowania i podatku należnego, skutki prawne ujemnej wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, ujemny podatek należny nie może zwiększać kwoty zwrotu podatku od towarów i usług.

Abstract

The elements of tax structure such as the tax base and the output tax may be of negative or positive value, in legal terms. A negative value stems from occurrences implying no tax obligation that would otherwise entail the prescription to diminish the positive tax base settled over time; this implies that the tax structure uses a tax period. In such a case, the tax base is a balance whose value may be negative. The public law effect of the occurrence of a negative tax base is the obligation to reduce its value by the positive tax bases brought forward. Analogically, the negative output tax may decrease the due tax carried forward.

Keywords: indispensable elements of normative tax structure, tax base, tax due/output tax, negative/positive tax base, negative/positive tax due/output tax, legal consequences of negative tax base and negative tax due/output tax, negative output tax not to increase the VAT reimbursement amount.

1. Przedmiotem niniejszych rozważań są te elementy normatywnej konstrukcji podatku jako instytucji prawnej, które w sensie prawnym mogą mieć wartość ujemną. Ogólna klasyfikacja tychże elementów jest problemem spornym. Ich teoretyczno-prawne definicje są często formułowane w sposób ogólny lub ich rozumienie ma charakter funkcjonalny, względnie ekonomiczny¹. Idzie tu jednak o konstrukcję o charakterze normatywnym (abstrakcyjnym, uprawniającym podmioty prawa podatkowego, a zwłaszcza podatników i płatników, lub nakazującym im coś). Przyjmuję więc, że tym elementem jest zespół powiązanych norm prawa, regulujących odrębny i istotny problem danego podatku o charakterze materialnym (merytorycznym), który może być ukształtowany co najmniej w dwóch różniących się wariantach (np. stawki podatku, okresy rozliczeniowe, zwolnienia, dokumentowanie zdarzeń podlegających opodatkowaniu, zwrot podatku itp.). Najczęściej owe elementy tworzą wyłącznie zespoły norm prawnomaterialnych, choć konstrukcja danego

podatku może obejmować również szczególne normy o charakterze proceduralnym, które mogą stanowić jej integralną część, a które nie wchodzą w skład ogólnych procedur podatkowych.

Z normatywnego i celowościowego punktu widzenia porządkujący charakter ma podział tych elementów na **elementy niezbędne** (konieczne) i **fakultatywne**. Te pierwsze muszą być uregulowane prawnie, aby dany akt normatywny w sposób kompletny i skuteczny wprowadził nowy podatek lub inną daninę publicznoprawną o charakterze podatkowym (podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, stawki i zasady [warunki] płatności); jest to współcześnie lista zamknięta. Istnieją również wszystkie **elementy fakultatywne**, które mogą, lecz obiektywnie nie muszą stanowić części normatywnej konstrukcji podatku (daniny); druga grupa elementów konstrukcji nie tworzy zamkniętej listy. Aby uporządkować elementy fakultatywne, można podzielić je na trzy grupy:

- a) **merytoryczne** (podstawowe), które mogą mieć wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego w określonym podatku;
- b) **pomocnicze**, które służą do zastosowania zarówno niezbędnych elementów konstrukcji, jak i fakultatywnych o charakterze merytorycznym;
- c) **represyjne**, które mają zastosowanie wyłącznie w przypadku bezprawnych zachowań podmiotu podatku (nie tylko podatnika)².

Czy elementy te, a przynajmniej niektóre z nich jako określony konstrukt normatywny mogą mieć wartość ujemną? Trzeba również odpowiedzieć na pytanie, jaka jest treść normatywna ujemnej wartości i jakie rodzi ona prawa i obowiązki. Odpowiedź jest pozytywna – w dalszych częściach omówiono ten problem na przykładzie podstawy opodatkowania i podatku należnego. Nie istnieje bowiem w sensie prawnym ujemna podmiotowość prawnopodatkowa czy też ujemne zasady płatności, gdyż cecha ta może charakteryzować tylko te elementy konstrukcji, które mają mierzalny (wartościowy albo ilościowy) charakter.

2. Zaczne od ogólnej charakterystyki podstawy opodatkowania. Jest ona pochodną innego elementu konstrukcji, jakim jest przedmiot opodatkowania. Normy regulujące ów **przedmiot** wprowadzają nakazy, których treścią jest powstanie *ex lege* obowiązku podatkowego w sensie przedmiotowym. Normy te określają zdarzenia bądź stany (hipoteza), których zaistnienie rodzi obowiązek podatkowy (strona przedmiotowa), jeżeli w zdarzeniu (stanie) uczestniczy podmiot jako podatnik (strona podmiotowa). Normatywny opis zdarzeń lub stanów ma tu kluczowe znaczenie normatywne.

Podstawę opodatkowania tworzą natomiast normy prawne określające zasady bezpośredniego lub pośredniego pomiaru (wyceny) przedmiotu opodatkowania lub jego wybranych elementów. Normy te nakazują podmiotom podatku, a przede wszystkim podatnikom i płatnikom oraz organom podatkowym zastosowanie określonej metody pomiaru zdarzeń lub stanów będących przedmiotem opodatkowania na potrzeby określenia wysokości podstawy opodatkowania. Zasady te mają przede wszystkim charakter nakazujący i tylko w drodze wyjątku adresat normy może odstąpić od ich zastosowania na rzecz innych metod, np. zastąpić wartość ewidencyjną rzeczy ich wyceną szacunkową.

Podstawa opodatkowania jest prawnie definiowana na trzy sposoby:

- a) przez bezpośrednie odwołanie się do najistotniejszych cech przedmiotu opodatkowania albo
- b) przez odwołanie się tylko do niektórych cech przedmiotu opodatkowania lub nawet jego niektórych elementów albo
- c) przez odwołanie się do zdarzeń, które mają tylko określony związek z przedmiotem opodatkowania, lecz są obiektywnie zjawiskami całkowicie odrębnymi; pośredni pomiar przedmiotu opodatkowania następuje np. przez oszacowanie wartości rzeczy podobnych do tych, które są przedmiotem zdarzeń (stanów) podlegających opodatkowaniu.

Współczesny prawodawca posługuje się najczęściej drugim sposobem definiowania, gdyż sam przedmiot opodatkowania może być nawet obiektywnie niemierzalny. W przypadku gdy przedmiotem opodatkowania jest np. wytworzenie rzeczy, podstawą opodatkowania nie jest wycena samego

aktu wytworzenia, lecz np. wartość rynkowa wytworzonej rzeczy. Podobnie w razie zawarcia umowy jako podmiotu opodatkowania – umowa z reguły nie podlega podatkowej wycenie, bo podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa rzeczy będącej przedmiotem świadczenia na podstawie tej umowy.

Najprostszą i najistotniejszą klasyfikacją podstaw opodatkowania jest podział na ilościową (naturalną) oraz wartościową (nominalną).

Normy prawne regulujące ten element konstrukcji nakazują dokonać obiektywnego pomiaru wartości albo wielkości określonych zdarzeń lub stanów na określoną datę. Pomiar ten może być dokonany przez podmiot podatku (podatnika albo płatnika) lub organ podatkowy, przy czym szczegółowe sposoby lub tryb tego pomiaru mogą być uregulowane również w treści fakultatywnych elementów konstrukcji podatków, a zwłaszcza w przypadku gdy podmiot podatku ma obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej podstawy opodatkowania.

3. Tu dochodzimy do istoty niniejszych rozważań. Prawodawca, nakazując pomiar zdarzeń lub stanów podlegających opodatkowaniu, może uwzględnić także te z nich, które mają skutki ujemne. Należą do nich przede wszystkim:

- a) długi, jeśli przedmiotem opodatkowania jest saldo aktywów i pasywów;
- b) zwroty towarów, których wartość uwzględniono w podstawie opodatkowania;
- c) zwroty zaliczek, przedpłat, które uwzględniono w podstawie opodatkowania;
- d) rabaty, obniżki, skonta udzielone (otrzymane) *ex post*;
- e) korekty *in minus* błędów w dokumentach źródłowych lub w ewidencji określających podstawę opodatkowania, w tym anulowanie faktur.

Podstawa opodatkowania, podobnie jak podatek należny za dany okres rozliczeniowy, jest sumą wartości dodatnich i ujemnych zdarzeń danego okresu. Jeśli wartości ujemne są wyższe, wówczas podstawa opodatkowania i podatek należny mają tę wartość.

Jaką treść prawną mają wartości ujemne? Ujemna podstawa opodatkowania i ujemny podatek należny nie rodzą bezpośrednich zewnętrznych uprawnień majątkowych podatnika; nie są podstawą do żądania zwrotu nadpłaty, ale „kasują” lub zmniejszają dodatnią podstawę opodatkowania lub potencjalny podatek należny i zobowiązanie podatkowe za dany okres. Rodzą jednak prawnomaterialne uprawnienia do obniżania podstawy opodatkowania i podatku należnego za okresy („rozliczenie w czasie”) lub nakazują zmniejszenie dodatnich wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego przyszłych okresów.

4. Ujemny podatek należny nie jest zjawiskiem prawnym, charakteryzującym wyłącznie podatek od towarów i usług³. Występuje on we wszystkich podatkach nakazujących kumulację podstawy opodatkowania i kwot podatku należnego za okresy rozliczeniowe, które obejmują również zdarzenia wywołujące skutki ujemne, czyli rodzące obowiązek lub prawo do zmniejszania „dodatniej” podstawy opodatkowania i podatku należnego.

W przypadku podatku od towarów i usług ukształtowała się jednak praktyka „dodawania” ujemnego podatku należnego do kwoty podatku naliczonego i zwiększania z tego tytułu

zwrotów podatku naliczonego, które są realnie wypłacane przez organy podatkowe jako zwrot różnicy podatku. Jest to stan ewidentnie niezgodny z prawem, bo kwota zwrotu różnicy podatku nie może być większa od kwoty podatku naliczonego. Zgodnie z normami ustawowymi (art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴) oraz prawem Unii Europejskiej podatkiem naliczonym jest suma kwot podatku należnego powstałego przy zakupach towarów i usług dokonanych przez podatnika (nabywcę). Każdy przypadek zadeklarowania i zwrotu różnicy podatku w wysokości większej niż kwota podatku naliczonego jest nie tylko czynem zabronionym podlegającym karze, ale również wyłudzeniem środków publicznych⁵. Ujemny podatek należny jest obiektywnym stanem prawnym, który rodzi po stronie podatnika uprawnienie do zmniejszenia kwot dodatkowego podatku należnego przyszłych okresów. Nie może zwiększać kwoty zwrotu różnicy podatku zwracanej przez organ podatkowy, mimo że stosowane na rynku oprogramowanie ewidencyjne przewiduje taką możliwość.

Niestety istnieje w tym zakresie zła „praktyka optymalizacyjna”. Niekiedy podatnicy celowo i świadomie kreują ujemny podatek należny, który następnie jest dodawany do kwoty podatku naliczonego za dany okres podatkowy (dwa minusy dają plus) i zwracany przez organy podatkowe na podstawie złożonej deklaracji jako różnica podatku. Niestety twórcy tzw. JPK_V7 oraz JPK_V7K wprowadzili tego rodzaju pozorną „funkcjonalność”, a zbagatelizowali jej skutek w postaci możliwości wyłudzeń zwrotów. Kluczem do tych działań są faktury korygujące, które w danym okresie rozliczeniowym rodzą ujemny podatek należny. Faktury te wystawiane są na podmioty, które nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego. Ujemny podatek należny można wykreować nawet przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, gdy sprzedaż ta była potwierdzona fakturą, a nawet paragonem fiskalnym⁶.

Problem jest jednak powszechnie znany od prawie 20 lat, czyli od wejścia w życie nowej, unijnej wersji podatku od towarów i usług. Przed dniem 1 maja 2004 r., gdy obowiązywała jego poprzednia wersja⁷, zarówno w przepisach prawa, jak i w oficjalnych stanowiskach urzędowych prezentowano pogląd, że ujemny podatek należny, podobnie jak ujemną podstawę opodatkowania, można tylko rozliczyć w czasie, czyli zmniejszyć kwoty podatku należnego przyszłych okresów. Podobnie w przypadku ujemnego podatku naliczonego, który nie zwiększa kwot podatku należnego, lecz jest obowiązkowo rozliczany w czasie i zmniejsza podatek naliczony przyszłych okresów.

5. Postulat *de lege ferenda* jest dość prosty: należy wprowadzić przepis prawa o charakterze uściślającym, który w art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczącym podstawy opodatkowania oraz w art. 86 tej ustawy wprowadzi uprawnienie do rozliczania w czasie ujemnego podatku należnego oraz nakaz takiego rozliczania ujemnego podatku naliczonego.

Również w innych ustawach podatkowych powinny się znaleźć przepisy nakazujące rozliczanie w czasie ujemnych wartości podstawy opodatkowania, podatku należnego, zwrotów i korekt odliczeń owych ulg podatkowych. W większości

przypadków wynikające z tych uregulowań nakazy i uprawnienia będą potwierdzeniem istniejącej dotychczas praktyki podmiotów prawa podatkowego. Przepisy te muszą być uzasadnione jako przepisy uściślające, gdyż nie mogą być interpretowane jako zmiana treści norm prawnych. Dodawanie ujemnych kwot podatku należnego do kwoty podatku naliczonego jest działaniem bezprawnym.

Przypisy

- 1 Elementy konstrukcji podatku dzielone są z reguły w piśmiennictwie na istotne i mniej istotne lub z jakichś powodów godne dostrzeżenia i niedostrzegane. Do tych istotnych zalicza się najczęściej podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania i stawki, a do pozostałych inne wybrane elementy – z reguły są to ulgi i zwolnienia.
- 2 Elementy fakultatywne nie muszą być wewnętrznie zgodne i ich zastosowanie może mieć charakter alternatywny, więcej – mogą mieć rozbieżne skutki prawne lub fiskalne. Elementy merytoryczne bezpośrednio zastępują lub mogą zastępować nakazy wynikające z elementów niezbędnych – *lex specialis* (nakaz zastosowania zwolnienia podatkowego zastępuje zastosowanie nakazów wynikających z przepisów o stawkach podatkowych i warunkach płatności). Normy wynikające z tych elementów mogą mieć charakter zarówno nakazujący, jak i uprawniający. Szerzej na ten temat piszę w: *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, wyd. 3, Warszawa 2023, s. 115-117.
- 3 Zob. A. Strocka, *Kiedy powstaje ujemny podatek należny?*, w: *Rozliczanie i dokumentowanie podatku od towarów i usług. Problemy sporne*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2013.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 5 Inny pogląd przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 21 maja 2009 r. (III SA/Wa 319/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/966E694177>, dostęp: 26.03.2024), w którym m.in. stwierdził, że: „W świetle powyższych rozważań Sąd stwierdza, iż organy podatkowe niezasadnie zakwestionowały prawo Skarżącej do wykazania w deklaracjach za sierpień i wrzesień 2005 r. kwoty do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości stanowiącej sumę podatku naliczonego oraz «ujemnego podatku należnego» powstałego na skutek uwzględnienia w tych miesiącach danych wykazanych w fakturach korygujących. Błędnie przyjęły, iż kwotę «ujemnego podatku należnego» Skarżąca mogła jedynie przenieść na następny okres rozliczeniowy. Skutkowało to naruszeniem przepisu prawa materialnego, tj. art. 87 ust. 1 oraz art. 86 ust. 19 u.p.t.u. [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] Pierwszy z wymienionych przepisów został niewłaściwie zinterpretowany, drugi zaś – w rozpatrywanej sprawie wadliwie zastosowany (co prawda organy nie wymieniły tego przepisu w podstawach prawnych decyzji, jednakże powoływały się nań w uzasadnieniach). Naruszenie to miało wpływ na wynik tej sprawy”.
- 6 Nie chcę dalej rozwijać tego wątku, aby nie być poświadczonym o nieświadomy instruktaz.
- 7 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Głowacka B., *Korygowanie a anulowanie faktury VAT*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 12.
- Głowacka B., *Sprzedaż działki zabudowanej parkingiem a podatek od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- Jendraszczyk M., *Czy opłaty z tytułu wypłaty gotówki z bankomatu są zwolnione z VAT?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 9.
- Modzelewski W., *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, wyd. 3, Warszawa 2023.
- Modzelewski W., *Stawki jako element konstrukcji podatku – problemy sporne*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 2.

- Modzelewski W., Siłuch K., Wadek K., *Zastosowanie konstytucyjnej zasady określoności ustawy podatkowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej w związku ze świadczeniem usług przez zarejestrowanego odbiorcę*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9.
- Przybyło A., *Podstawa opodatkowania w podatku od towarów i usług w przypadku odprzedawania przez spółkę posiłków pracownikom w pomniejszonej cenie*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- Sitarski J., *Czy kwota dofinansowania otrzymanego z Narodowego Centrum Badań i Rozwoju o charakterze kosztowym podlega opodatkowaniu VAT? Analiza zagadnienia na podstawie poglądów judykatury oraz wybranych interpretacji podatkowych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 5.
- Sobiech M., *Opodatkowanie rekompensaty dla kontrahenta podatnika za udzielone konsumentom rabaty*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Stankiewicz P., Ołdak W., *O bezpośrednim wpływie na cenę towarów lub usług, czyli kiedy dotacja, subwencja lub dopłata wchodzi do podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 10.
- Strocka A., *Kiedy powstaje ujemny podatek należny?*, w: *Rozliczanie i dokumentowanie podatku od towarów i usług. Problemy sporne*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2013.
- Supera-Markowska M., *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Supera-Markowska M., *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8.
- Szczęsny A., *Skutki podatkowe zawarcia umowy barterowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4.
- Wawrzonkiewicz K., *Opodatkowanie usług związanych z udostępnianiem odpłatnych dróg poza terytorium RP na gruncie podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 1.
- Wawrzonkiewicz K., *Organizacja wesel – oszacowanie podstawy opodatkowania*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 1.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Orzecznictwo
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 maja 2009 r., III SA/Wa 319/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/966E694177>, dostęp: 26.03.2024.

Zwolnienie od akcyzy wyrobów węglowych wykorzystywanych przez kotłownię

Marek Zagórski

Adwokat, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autor omawia warunki zwolnienia wyrobów węglowych wykorzystywanych przez kotłownie znajdujące się na terenie zakładów produkcyjnych na gruncie przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹.

W realiach obrotu gospodarczego bardzo często się zdarza, że przy dużych zakładach produkcyjnych znajdują się kotłownie opalane węglem, w których produkowane ciepło nie tylko wykorzystywane jest do ogrzewania hali produkcyjnych, ale również sprzedawane jest odbiorcom zewnętrznym. Powstaje zatem pytanie, jakie warunki trzeba spełnić, aby wyroby węglowe nabywane na potrzeby działalności takich kotłowni mogły być objęte zwolnieniem z podatku akcyzowego.

Analiza przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. prowadzi do wniosku, że najczęściej zwolnienie wyrobów węglowych można rozpatrywać **na podstawie art. 31a ust. 1 pkt 8**, a zatem uznania, że nabywane wyroby węglowe zużywane są przez kotłownię na potrzeby produkcji przez nią ciepła, a jednocześnie ta kotłownia jest zakładem energochłonnym, w którym wdrożono system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej.

Zgodnie z treścią art. 31a ust. 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe rozumie się podmiot, u którego udział zakupu wyrobów węglowych w wartości produkcji sprzedanej wynosi nie mniej niż 10% w roku poprzedzającym rok, w odniesieniu do którego jest ustalany udział procentowy. Zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe nie może być mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa, rozumiana jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym

zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Podatnik może zatem skorzystać ze zwolnienia na podstawie ww. przepisów, gdy spełnione są **łącznie** następujące warunki:

- 1) **kotłownia stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa** (stanowi wyodrębnioną organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie jednostkę, której zadaniem jest produkcja energii cieplnej tak na cele własne podatnika, jak i w celu dostarczenia tej energii podmiotom trzecim), co oznacza:
 - a) wyodrębnienie w zakresie składników materialnych i niematerialnych (do kotłowni przypisano środki trwałe, niezbędne do jej funkcjonowania),
 - b) wyodrębnienie organizacyjnie (kotłownia została wyodrębniona jako osobny dział w pionie technicznym lub strukturze organizacyjnej),
 - c) wyodrębnienie funkcjonalnie (produkcja ciepła dla podatnika odbywa się wyłącznie w kotłowni; do kotłowni przypisani są konkretni pracownicy),
 - d) wyodrębnienie finansowe (dla kotłowni wyodrębnione zostały konta księgowe, pozwalające na odrębną ewidencję zdarzeń gospodarczych w zakresie m.in. przychodów, kosztów, należności, zobowiązań, zapasów; podatnik zawiera umowy dotyczące wyłącznie funkcjonowania kotłowni w zakresie nabycia

surowców i sprzedaży energii cieplnej);

- 2) **kotłownia spełnia ustawowy próg energochłonności**, czyli udział zakupu wyrobów węglowych w wartości produkcji sprzedanej wynosi nie mniej niż 10% w roku poprzedzającym rok, w odniesieniu do którego ustalany jest ten udział;
- 3) **kotłownia objęta jest wdrożonym u podatnika systemem prowadzącym do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej** (ustawodawca w art. 31c ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wymienia enumeratywnie systemy, które są uznawane za prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej²).

Jeżeli podatnik stworzy kotłownię stanowiącą zorganizowaną część przedsiębiorstwa, kolejnym warunkiem jest wykazanie, że spełnia ona ustawowy próg energochłonności. Autor zwraca uwagę, że przepis art. 31a ust. 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. stanowi implementację fakultatywnego zwolnienia wynikającego z art. 17 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej³. Jak stanowi art. 17 ust. 1 tej dyrektywy: „Pod warunkiem że minimalne poziomy opodatkowania przewidziane w niniejszej dyrektywie są przestrzegane średnio przez wszystkie przedsiębiorstwa, Państwa Członkowskie mogą stosować obniżki podatku do zużycia produktów

energetycznych wykorzystywanych do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b i c) oraz do energii elektrycznej w następujących przypadkach:

a) na rzecz zakładów energochłonnych «Zakład energochłonny» oznacza **jednostkę gospodarczą**, określoną w art. 11, w której koszty nabycia produktów energetycznych i energii elektrycznej wynoszą przynajmniej 3,0% wartości produkcji lub krajowy należny podatek energetyczny wynosi przynajmniej 0,5% wartości dodanej. W ramach tej definicji, Państwa Członkowskie mogą stosować bardziej rygorystyczne pojęcia, włącznie z wartością sprzedaży, definicjami dotyczącymi procesu i sektora.

«Nabycie produktów energetycznych i energii elektrycznej» oznacza rzeczywisty koszt energii nabytej lub wytworzonej w ramach zakładu. Zalicza się do niej jedynie energię elektryczną, ciepło i produkty energetyczne, które są wykorzystywane do ogrzewania lub dla celów art. 8 ust. 2 lit. b i c). Włączone są wszystkie podatki poza podatkiem od wartości dodanej, który może zostać odliczony. «Wartość produkcji» oznacza obrót, włącznie z subwencjami bezpośrednio powiązanymi z ceną produktu, plus lub minus zmiany poziomu zapasów produktów gotowych, niegotowych oraz towarów i usług nabytych w celu odsprzedaży, minus towary i usługi nabyte w celu odsprzedaży.

«Wartość dodana» oznacza całkowity obrót podlegający podatkowi od wartości dodanej włącznie ze sprzedażą na wywóz, minus całkowita suma zakupów podlegających podatkowi VAT włącznie z przywozem. Państwom Członkowskim, które stosują obecnie krajowe systemy podatku energetycznego, w których energochłonne zakłady są określone zgodnie z kryteriami innymi niż koszty energii w porównaniu z wartością produkcji i należny krajowy podatek energetyczny w porównaniu z wartością dodaną, zostaje przyznany na okres przejściowy nie później niż do dnia 1 stycznia 2007 r. w celu dostosowania definicji określonej w lit. a) akapit pierwszy⁷.

Ze wskazanych zatem wyżej przepisów dyrektywy 2003/96/WE wynika,

że wartość produkcji oznacza obrót, włącznie z subwencjami bezpośrednio powiązanymi z ceną produktu, plus lub minus zmiany poziomu zapasów produktów gotowych, niegotowych oraz towarów i usług nabytych w celu odsprzedaży, minus towary i usługi nabyte w celu odsprzedaży.

Podkreślić należy, że zgodnie z ugruntowanym w orzecznictwie poglądem⁴ wartość produkcji sprzedanej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., powinna być ustalana na podstawie przepisów dotyczących statystyki publicznej. W aktualnym stanie prawnym na podstawie:

- 1) ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej⁵;
 - 2) rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 7 października 2022 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2023⁶.
- Jak wynika z pkt 1.46 „Działalność przemysłowa” załącznika do ww. rozporządzenia pt. „Program badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2023”, zakres przedmiotowy badania „Produkcja sprzedana przemysłu” obejmuje: „Przychody netto ze sprzedaży produktów (wyróbów i usług) oraz ze sprzedaży towarów i materiałów, wartość produktów wytworzonych niezaliczonych do sprzedaży, podatek akcyzowy od wyrobów własnej produkcji, podatek akcyzowy od towarów i materiałów, dotacje przedmiotowe”.

Jak z kolei wynika ze słownika pojęć stosowanych w statystyce publicznej Głównego Urzędu Statystycznego, produkcja sprzedana przemysłu jest to wartość wyrażona w bieżących cenach bazowych, tj. bez podatku od towarów i usług (VAT⁷), podatku akcyzowego, a łącznie z wartością otrzymanych dotacji przedmiotowych, tj. dotacji do produktów (wyróbów i usług)⁸.

Reasumując, ustawowy próg energochłonności dotyczy wyłącznie stworzonej przez podatnika kotłowni oraz będzie musiał zostać obliczony jako relacja między wartością zakupu wyrobów węglowych a wartością produkcji sprzedanej w bieżących cenach bazowych, tj. przychodem ze sprzedaży własnych wyrobów, robót i usług (bez podatku od towarów i usług), pomniejszonym o podatek akcyzowy, a powięk-

szonym o dotacje otrzymane do produktu (w tym przypadku energię cieplną).

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.
- ² Za system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej, o którym mowa w art. 31a ust. 1 pkt 8 i art. 31b ust. 1 pkt 5, uznaje się:
 - 1) system handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, o którym mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 589 ze zm.) i przepisach wydanych na podstawie art. 25 ust. 4 i art. 29 ust. 1 tej ustawy;
 - 2) system EMAS, o którym mowa w ustawie z dnia 15 lipca 2011 r. o krajowym systemie ek zarządzenia i audytu (EMAS) (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2013);
 - 3) uzyskiwanie i umarzanie świadectw efektywności energetycznej, o których mowa w ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2166 ze zm.), przez podmioty obowiązane na podstawie tej ustawy do uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw efektywności energetycznej lub uiszczenia w zamian opłaty zastępczej;
 - 4) system zarządzania środowiskowego potwierdzony przez niezależną i uprawnioną w tym zakresie jednostkę akredytującą certyfikatem ISO 14001;
 - 5) system zarządzania energią potwierdzony przez niezależną i uprawnioną w tym zakresie jednostkę akredytującą certyfikatem ISO 50001.
- ³ Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, dalej: dyrektywa 2003/96/WE.
- ⁴ Por. wyroki:
 - 1) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Bydgoszczy z dnia 14 stycznia 2014 r., I SA/Bd 936/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AE3DD2F5F8>, dostęp: 21.03.2024;
 - 2) WSA w Gdańsku z dnia 5 października 2016 r., I SA/Gd 975/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DC61D07265>, dostęp: 21.03.2024;
 - 3) WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2017 r., I SA/Lu 934/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/39FFB2A66C>, dostęp: 21.03.2024.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 773.
- ⁶ Dz.U. poz. 2453.
- ⁷ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ⁸ *Produkcja sprzedana przemysłu*, w: Główny Urząd Statystyczny, *Pojęcia stosowane w statystyce publicznej*, <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/362,pojecie.html>, dostęp: 21.03.2024.

Przesłanki zastosowania stawki VAT 0% przy eksporcie towarów

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Magister prawa finansowego i skarbowości Uniwersytetu Warszawskiego, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autorka omówiła przesłanki zastosowania stawki VAT¹ 0% przy eksporcie towarów na podstawie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gdańsku z dnia 10 października 2023 r.²

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³ opodatkowaniu tym podatkiem podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Art. 2 pkt 1 tej ustawy stanowi, że przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: RP), z zastrzeżeniem art. 2a.

W myśl art. 2 pkt 3 przez terytorium Unii Europejskiej (dalej: UE) rozumie się terytoria państw członkowskich UE.

Zgodnie z art. 2 pkt 4 przez terytorium państwa członkowskiego rozumie się terytorium państwa wchodzącego w skład terytorium UE, z zastrzeżeniem art. 2a.

Na podstawie art. 2 pkt 5 przez terytorium państwa trzeciego rozumie się terytorium państwa niewchodzącego w skład terytorium UE, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3.

Jak stanowi art. 2 pkt 6, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W myśl art. 7 ust. 1 przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Art. 2 pkt 22 stanowi, że przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług

na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Zgodnie z art. 2 pkt 8 przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium UE przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium UE jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Aby dostawę towarów można było uznać za eksport towarów w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., muszą zatem wystąpić łącznie następujące przesłanki:

- a) musi dojść do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel;
- b) towar będący przedmiotem dostawy musi zostać wysłany lub przetransportowany z terytorium Polski poza terytorium UE;
- c) wywóz towaru poza terytorium UE musi być potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Tym samym, aby można było uznać daną czynność za eksport towarów, niezbędne jest dokonanie dostawy towarów, czyli przeniesienie na nabywcę

prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, oraz w wyniku tej dostawy wysłanie lub transport towarów poza terytorium UE. Niezaistnienie jednej z przesłanek wymienionych w art. 2 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. powoduje, że nie dochodzi do eksportu towarów w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

Należy zauważyć, że art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega eksport towarów, lecz z uwagi na terytorialny charakter VAT opodatkowaniu podlegają wyłącznie czynności, których miejscem świadczenia jest terytorium RP, które w przypadku dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych wyznacza art. 22 ust. 1 pkt 1 przywołanej ustawy.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. miejscem dostawy towarów jest – w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Tylko zatem wywóz towarów, które w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu poza terytorium UE znajdują się na terytorium kraju, stanowi eksport towarów w rozumieniu art. 2 pkt 8 i art. 22 ust. 1 pkt 1 wspomnianej ustawy, podlegający opodatkowaniu w Polsce.

W myśl art. 41 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stawkę VAT 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu na złożenie deklaracji podatkowej za dany

okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE.

Zgodnie z art. 41 ust. 6a przywołanej ustawy dokumentem, o którym mowa w ust. 6, jest w szczególności:

- a) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez właściwy organ celny wydruk tego dokumentu;
- b) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;
- c) zgłoszenie wywozowe na piśmie utrwalonym w postaci papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny.

Jeżeli warunek, o którym mowa w art. 41 ust. 6, nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę VAT 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu na złożenie deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym powyżej mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju (art. 41 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu (art. 41 ust. 8 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 41 ust. 9 przywołanej ustawy otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium UE w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.

Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeżeli podatnik przed upływem terminu na złożenie deklaracji

podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6, z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepisy ust. 7 i 9 stosuje się odpowiednio (art. 41 ust. 11 ww. ustawy).

Zastosowanie stawki VAT 0% w eksporcie towarów jest zatem możliwe, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu na złożenie deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument, który jednoznacznie i w sposób niebudzący wątpliwości potwierdza wywóz towarów poza terytorium UE, a w przypadku eksportu pośredniego – dokument, który potwierdza wywóz towarów poza terytorium UE i z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu.

W wyroku z dnia 10 października 2023 r. WSA w Gdańsku orzekł, że **dla zastosowania stawki VAT 0% w eksporcie kluczowy jest fakt wywozu poza terytorium UE (przesłanka materialna), a nie zgromadzenie określonych dokumentów w konkretnej procedurze (przesłanka formalna). W konsekwencji nie można odmówić podatnikowi prawa do zastosowania stawki VAT 0% wyłącznie na tej podstawie, że nie posiada on określonego dokumentu potwierdzającego eksport towarów poza UE, jeśli eksport ten faktycznie nastąpił.**

W dalszej części uzasadnienia wyroku Sąd podkreślił, że: „[...] w orzecznictwie sądów krajowych już wcześniej podkreślano, że jeśli okoliczność wywozu poza UE zostanie wykazana innymi dowodami, w tym ustalona w sposób bezsporny w ramach toczącego się postępowania podatkowego, organy podatkowe nie mogą takiej okoliczności pomijać, stosując do takiego wywozu stawkę jak dla obrotu krajowego, gdyż takie działanie nie tylko narusza zasadę neutralności, lecz jest nieadekwatne do poczynionych przez organy podatkowe ustaleń faktycznych i w konsekwencji przybiera formę sankcji podatkowej, a nie opodatkowania faktycznej czynności podlegającej VAT (por. wyroki NSA: z 10 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1304/13, z 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 828/12, oraz z 20 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 825/17).

— NOWOŚĆ WYDAWNICZA

Witold Modzelewski
POLSKA-ROSJA
HISTORIA DLA DOROSŁYCH
TOM X



Niniejsza książka jest już dziesiątym tomem z serii wydawniczej Polska – Rosja będąca zbiorem rozważań i znakomitych tekstów publicystycznych prof. Witolda Modzelewskiego na temat historii stosunków polsko-rosyjskich. Niekonwencjonalne i odważne tezy, jakie stawia Autor poparte są ogromną wiedzą historyczną i politologiczną, co sprawia, że publicystyka Autora jest czymś całkowicie wyjątkowym, dalekim od tzw. głównego nurtu i konsekwentnie nie poddaje się kanonom politycznej poprawności narzucanej przez elity polityczne.

Mamy nadzieję, że również ta publikacja wzbudzi zainteresowanie Czytelników. Poprzednie tomy były kilkakrotnie wznawiane i cieszą się do dziś zainteresowaniem tych, którzy cenią myśl niepokorną, wolną od aktualnej poprawności i dystansującą się od wojennej propagandy – w imię obrony interesów Polaków i naszego Państwa.

Wydawnictwo
 Instytutu Studiów Podatkowych
 Tom X, stron 330,
 format 140x225 mm,
 oprawa miękka, cena 94 zł

Nie ma wobec powyższego racji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, że jedynie dokumenty urzędowe, w których właściwe organy celne (polskie lub z innych państw członkowskich UE) potwierdziły wywóz towarów poza terytorium UE, dają podstawy do zastosowania stawki VAT w wysokości 0% względem eksportu towarów.

Słusznie w tym kontekście zwrócono uwagę w skardze, że stanowisko takie narusza dyspozycję art. 41 ust. 6a ustawy VAT⁴, w którym przewidziano otwarty katalog dokumentów za pomocą których podatnik może wykazać wywóz towarów poza terytorium UE. Stosownie do art. 41 ust. 4, ust. 6 i ust. 6a ustawy VAT stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Dokumentem takim jest w szczególności:

- 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez właściwy organ celny wydruk tego dokumentu;
- 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;
- 3) zgłoszenie wywozowe na piśmie utrwalonym w postaci papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny.

Sąd zauważa, że katalog dokumentów wskazany w art. 41 ust. 6a ustawy VAT jest katalogiem otwartym, co oznacza, że podatnik dla wykazania eksportu może posłużyć się każdym dokumentem, który jednoznacznie i w sposób niebudzący wątpliwości potwierdza wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej. Podatnik powinien więc posiadać w swojej dokumentacji dowód wiarygodny, potwierdzający faktyczne dokonanie wywozu towarów poza terytorium Unii Europejskiej, z którego musi wynikać tożsamość towaru będącego

przedmiotem dostawy i wywozu (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/GI 1459/20).

Mogą to być zatem jakiegokolwiek dokumenty, z których będzie wynikało, że faktycznie doszło do eksportu towarów. Nie można zatem z góry zakładać, że dokumenty wymienione we wniosku o wydanie interpretacji z założenia nie będą spełniać wymogów potwierdzających wywóz towarów. Przyjęcie stanowiska zaprezentowanego w interpretacji indywidualnej prowadzi zaś do wniosku, że jeżeli spółka nie będzie posiadała dokumentów pochodzących od organów celnych, bądź innego «dokumentu urzędowego», które to pojęcie nie zostało zdefiniowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, nie będzie mogła wykazać eksportu towarów. Pozostaje ono jednak w sprzeczności z wcześniej zaprezentowanym stanowiskiem wyrażonym zarówno przez TSUE oraz NSA w powołanych wyrokach.

Sąd zdaje sobie sprawę, że niniejsze postępowanie dotyczy wydania interpretacji indywidualnej, w którym organ interpretacyjny nie prowadzi postępowania dowodowego i nie może wykazać, że z dokumentów przedstawionych przez podatnika nie wynika, aby eksport towarów w rzeczywistości nie nastąpił, bądź też dokumenty oferowane przez spółkę nie są wiarygodne albo przy konkretnej operacji eksportu spółka uczestniczyła w oszustwie podatkowym. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał jednak interpretację indywidualną, czyli uznał, że przedstawiony w niej stan faktyczny/zdarzenie przyszłe pozwala na dokonanie wykładni przepisów prawa materialnego mającego w sprawie zastosowanie. Nie została jednak przedstawiona przekonująca argumentacja, z której by wynikało, że na podstawie żadnego z powołanych dokumentów (z wyjątkiem dokumentu wydanego przez właściwe organy celne polskie lub z innych państw członkowskich UE, potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium UE) nie będzie można wykazać, iż eksport towarów w rzeczywistości nastąpił. W konsekwencji w ocenie Sądu stanowisko zaprezentowane w zaskarżonej interpretacji jest błędne i pozo-

stające w sprzeczności z poglądami wyrażonymi zarówno przez TSUE, jak i Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanych wyrokach, które Sąd w rozpoznawanej sprawie podziela.

W konsekwencji dokonania wadliwej wykładni przepisów regulujących podstawę do zastosowania stawki 0% podatku VAT organ interpretacyjny dokonał wadliwej wykładni przepisów art. 41 ust. 7, ust. 9 oraz ust. 11 ustawy o VAT, nieprawidłowo wskazując na brak możliwości zastosowania stawki 0% podatku VAT zarówno w terminie określonym w art. 41 ust. 6 ustawy VAT, jak i w terminach określonych w art. 41 ust. 7, ust. 9 oraz ust. 11 ustawy VAT, przy jednoczesnym podkreśleniu, że w okolicznościach sprawy będącej przedmiotem skargi bez znaczenia pozostaje fakt posiadania bądź nieposiadania przez Spółkę dokumentu celnego potwierdzającego procedurę wywozu, o którym mowa w art. 41 ust. 8 ustawy o VAT.

Mając na uwadze powyższą argumentację w odniesieniu do prawa do zastosowania stawki 0%, brak było uzasadnionych podstaw do twierdzenia, że skarżąca spółka nie będzie uprawniona do rozpoznania i opodatkowania stawką 0% transakcji opisanych we wniosku na podstawie opisanych we wniosku dokumentów w terminach, o których mowa w art. 41 ust. 6, 7, 9 oraz 11 ustawy o VAT⁵.

Podobne stanowisko zajęli WSA w Krakowie w wyrokach z dnia 12 września 2023 r.⁶ i z dnia 12 października 2023 r.⁷ oraz WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 16 listopada 2023 r.⁸

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² I SA/Gd 637/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3848EB441C>, dostęp: 21.03.2024.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁴ Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (przyp. red.).
- ⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2023 r., I SA/Gd 637/23, dok. cyt.
- ⁶ I SA/Kr 683/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DB60BA3B2D>, dostęp: 21.03.2024.
- ⁷ I SA/Kr 769/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6902679062>, dostęp: 21.03.2024.
- ⁸ I SA/Rz 415/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BD8C237D04>, dostęp: 21.03.2024.

Dwa auta w jednoosobowej działalności gospodarczej a koszty uzyskania przychodu

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Przedmiotem niniejszego artykułu jest kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z posiadaniem dwóch samochodów w jednoosobowej działalności gospodarczej wykonywanej bez udziału pracowników. Na przestrzeni kilku ostatnich lat pojawiło się bowiem szereg interpretacji indywidualnych korzystnych dla podatników, w których organy wskazują, że przepisy nie wprowadzają limitu samochodów wykorzystywanych na potrzeby prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej, decydujące jest zaś spełnienie warunków wynikających z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. W artykule przedstawione zostały przykładowe interpretacje obrazujące akceptowane przez organy stany faktyczne, w których przedsiębiorcy jako uzasadnienie wskazują konieczność używania pojazdów o różnych parametrach, częste i dalekie wyjazdy i związane z tym względy ekonomiczne, przemawiające za posiadaniem pojazdów o różnej pojemności silnika i poziomie spalania, oraz zasadność zabezpieczenia się na wypadek awarii lub serwisu jednego z pojazdów.

Na wstępie przypomnieć należy, że pojęcie „kosztów uzyskania przychodów” określa art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który wprowadza generalną zasadę uznawania wydatków za koszty uzyskania przychodów. Są to zatem wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ust. 1 tej ustawy. Aby wydatek mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) wydatek powinien być rzeczywiście (definitywnie) poniesiony przez podatnika;
- 2) nie może się znajdować w katalogu określonym w art. 23 przywołanej ustawy;
- 3) powinien pozostawać w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;
- 4) winien zostać poniesiony w celu uzyskania przychodów bądź zachowania źródła przychodów;
- 5) powinien być właściwie udokumentowany².

Ustawowe kryteria kwalifikacji kosztów uzyskania przychodów odpowiadają generalnej zasadzie, że wydatek musi być poniesiony w celu uzyskania przychodu i dotyczyć poszczególnego źródła, a jednocześnie nie może się

znajdować w tej grupie wydatków, które wyraźnie są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Wydatek nie może pozostawać bez związku ze źródłem przychodów i nie może być zbędny. Uprawnienie do zaliczenia konkretnego wydatku w poczet kosztów uzyskania przychodów wymaga nie tylko zaistnienia konkretnego zdarzenia gospodarczego, ale również wykazania określonego związku.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych przy interpretacji przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów należy mieć na uwadze, że każdy wydatek (koszt), który wydaje się kosztem uzyskania przychodów, powinien przejść swoisty test w świetle zapisów art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. pod kątem pozostawania w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami osiąganymi przez podatnika. Powyższy przepis jest bowiem podstawą do ustalenia, jakiego rodzaju koszty stanowią koszty uzyskania przychodów. Nieprawidłowa, bo obarczona dużym ryzykiem błędu, jest natomiast wykładnia polegająca na zastosowaniu rozumowania *a contrario*, tj. na odwołaniu się do negatywnego katalogu, zawartego w art. 23 ust. 1 przywołanej ustawy, w celu ustalenia, co stanowi pozytywnie

koszt uzyskania przychodów, gdyż nie taki jest cel tych przepisów (art. 23 ust. 1), tj. przesądzenie, co jest kosztem uzyskania przychodów.

Art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. należy rozumieć następująco: kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów), z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23, w których przypadku cel poniesienia jest bez znaczenia dla możliwości zaliczenia ich albo niezaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, decydujące znaczenie ma zaś jednoznaczne wskazanie ustawodawcy, czy dany koszt jest kosztem uzyskania przychodu, czy też nie³.

W orzecznictwie NSA ugruntowany jest pogląd, że do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu niezbędne jest nie tylko zaistnienie konkretnego zdarzenia gospodarczego, polegającego na zakupie towaru lub usługi u konkretnego sprzedawcy, za konkretną cenę, ale również odpowiednie udokumentowanie tej operacji. Art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. zawiera definicję legalną kosztów uzyskania przychodu, tj. stanowi, że są nimi wszystkie koszty poniesione w celu

uzyskania przychodu. Jak więc wynika z tej regulacji, skoro mowa jest w niej o kosztach poniesionych, niewątpliwie chodzi tu o wydatki, które mają charakter rzeczywisty, a ponadto niezbędne jest istnienie ich związku z przychodami.

W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera prawidłowe udokumentowanie ponoszonych kosztów, umożliwia to bowiem ustalenie, czy spełnione zostały ustawowe przesłanki pozwalające uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy podatkowej. Obowiązek ten spoczywa na podatniku, to on bowiem dokonuje określonych wydatków, a przez zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodów pomniejsza podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Tak więc podatnik powinien wykazać nie tylko, że koszt został poniesiony, ale również, że został poniesiony w celu uzyskania przychodu. Jeżeli podatnik prowadzący działalność gospodarczą dokonuje określonych płatności, to powinny być one ekwiwalentem za dostarczone mu towary lub usługi, te bowiem – bezpośrednio odsprzedane lub wykorzystane do wytworzenia innych towarów lub świadczenia usług – przynoszą mu następnie przychód. Tylko w takim ujęciu można rozważać istnienie związku między kosztem a przychodem, czyli poniesieniem kosztów w celu uzyskania przychodu⁴.

W świetle przedstawionych powyżej rozważań judykatury, dotyczących pojęcia kosztów uzyskania przychodów, należy zwrócić uwagę na szereg inter-

pretacji indywidualnych, z których wynika, że akceptowana jest możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z posiadaniem dwóch samochodów w jednoosobowej działalności gospodarczej, wykonywanej bez udziału pracowników.

I tak w interpretacji indywidualnej z dnia 6 listopada 2020 r. wnioskodawca zadał pytanie: „Czy w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej – praktyki lekarskiej ogólnej Podatnik ma prawo do rozliczania w kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z ratami leasingowymi oraz kosztami eksploatacyjnymi drugiego leasowanego pojazdu?”

Zdaniem Wnioskodawcy, z uwagi na specyfikę działalności i wynikającą z niej konieczność ciągłego przemieszczania się do miejsca świadczenia usług medycznych około 300 km dziennie, jak i na konferencje medyczne i inne eventy branżowe – posiadanie drugiego tańszego w eksploatacji pojazdu jest zabiegiem nie tylko uzasadnionym ekonomicznie, ale także przyczyniającym się do zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów z kontraktów na świadczenie usług medycznych, z uwagi na posiadanie rezerwowego pojazdu w przypadku awarii lub serwisowania jednego z samochodów (gdzie z uwagi na przebieg i zużycie obecnie posiadany coraz częściej musi być odstawiany na serwis).

[...]

Tym samym – w opinii Wnioskodawcy – należy uznać, że nie istnieją ograniczenia co do liczby lub rodzajów posia-

danych w przedsiębiorstwie samochodów, z wyjątkiem ograniczeń wynikających z ogólnych warunków, jakie musi spełniać Podatnik, aby dany wydatek, mógł być uznany za koszt działalności gospodarczej⁵.

W odpowiedzi Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) stwierdził, że „prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym (w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie występują ograniczenia co do liczby lub rodzaju posiadanych w przedsiębiorstwie pojazdów, z wyjątkiem ograniczeń wynikających z ogólnych warunków, jakie musi spełniać dany wydatek, by mógł zostać uznany za koszt działalności gospodarczej⁶.

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 20 lutego 2024 r. odpowiedział na następujące pytanie: „Czy będąc osobą fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą, posiadającą już jedno auto osobowe w firmie w ramach leasingu operacyjnego, ma Pani prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów opłaty związane z leasingiem operacyjnym drugiego auta osobowego, które będzie miało wyłącznie silnik elektryczny, a także związane z tym pojazdem wydatki takie jak ubezpieczenie, przegląd gwarancyjny, czy zakup opon?”⁷.

Organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawczyni i stwierdził, że: „W kontekście tych wątpliwości należy wyjaśnić, że decydującym czynnikiem pozwalającym zaliczyć dany wydatek do kosztów uzyskania

Aktualności – marzec 2024 r.

- **Powrót stawki VAT 5% na produkty żywnościowe od dnia 1 kwietnia 2024 r.** W komunikacie z dnia 12 marca br. Ministerstwo Finansów poinformowało o podjęciu decyzji o nieprzedłużeniu po dniu 31 marca 2024 r. okresowego obniżenia stawki VAT na podstawowe produkty spożywcze (stawka VAT 0% obowiązywała od dnia 1 lutego 2022 r.). Resort uzasadnia swą decyzję najnowszymi odczytami inflacji oraz prognozami dynamiki cen podstawowych produktów spożywczych. Niższej dynamice cen żywności mają sprzyjać spadkowe tendencje cen na światowych rynkach rolnych, a także silny efekt bazy, wynikający z wysokiego wzrostu cen żywności przed rokiem.

przychodów jest poniesienie go w celu osiągnięcia przychodu, przy czym każdy wydatek, poza wyraźnie wskazanym w ustawie, wymaga indywidualnej oceny pod kątem adekwatnego związku z przychodami i racjonalności działania dla osiągnięcia przychodu. Przy kwalifikowaniu poniesionych wydatków należy wziąć pod uwagę ich celowość oraz potencjalną możliwość przyczynienia się wydatku do osiągnięcia przychodu, a także racjonalność wydatków, to znaczy ich adekwatność do rzeczywistych potrzeb i zakresu prowadzonej działalności oraz konieczność ich poniesienia dla osiągnięcia przychodu.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ograniczają możliwości wykorzystywania na potrzeby działalności gospodarczej różnych środków transportu, w tym także samochodów osobowych oraz ilości zakupionych środków transportu. Warunkiem koniecznym dla uznania wydatków poniesionych na nabycie określonego składnika majątku, w tym przypadku samochodu osobowego, za koszt uzyskania przychodu jest jego wykorzystywanie na potrzeby i w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Podkreślenia wymaga fakt, że wykazanie związku przyczynowo-skutkowego między wykorzystywaniem samochodu a osiągniętym przychodem spoczywa na Pani. To Pani bowiem osiągać będzie korzyści polegające na możliwości zaliczenia wydatków poniesionych w związku z leasingiem samochodu osobowego i jego eksploatacją do kosztów uzyskania przychodów i tym samym obniżeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Brak jest przeszkód prawnych, aby w prowadzonej działalności gospodarczej wykorzystywała Pani kilka samochodów osobowych, o ile jest to uzasadnione rodzajem prowadzonej przez Panią działalności gospodarczej. Jeżeli zatem charakter prowadzonej przez Panią działalności gospodarczej (np. jej rozmiar, sposób wykonywania usług) uzasadnia wykorzystywanie w tej działalności gospodarczej dwóch środków transportu (samochodów), to (co do zasady) wydatki związane z tymi pojazdami – w ustawowych granicach – mogą stanowić koszty uzyskania przychodów tej działalności⁷⁸.

Analogiczne stanowisko Dyrektor KIS przedstawił wcześniej:

- 1) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 września 2022 r.⁹, dotyczącej zakupu małego auta o napędzie hybrydowym do jazdy po mieście do klientów na zmianę z autem typu SUV jako wydatku, który przyczyni się do zwiększenia przychodu oraz oszczędności w eksploatacji;
- 2) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 lipca 2021 r.¹⁰, dotyczącej prowadzenia jednoosobowej działalności gospodarczej w zakresie praktyki lekarskiej, wymagającej codziennego przemieszczania się;
- 3) w interpretacji indywidualnej z dnia 24 marca 2021 r.¹¹, dotyczącej drugiego auta wnioskodawczyni prowadzącej działalność jako pielęgniarka i ratownik medyczny.

Mając na uwadze stanowiska wyrażane w ww. interpretacjach, z których wprost wynika, że obowiązek wykazania przesłanek spełnienia warunku uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodów w danym stanie faktycznym spoczywa na podatniku, istotne znaczenie ma okoliczność, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że podatnik powinien wykazać nie tylko, że koszt został poniesiony, ale również, że został poniesiony w celu uzyskania przychodów. Taki koszt nie może pozostawać bez związku ze źródłem przychodów i nie może być zbędny. Przy kwalifikowaniu danego wydatku do kosztów uzyskania przychodu trzeba brać pod uwagę zarówno celowość, racjonalność, zasadność i niezbędność jego poniesienia, jak i możliwość przyczynienia się tego wydatku do uzyskania przychodów¹².

Dlatego też za zasadne należy uznać stanowisko przedstawione przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 28 czerwca 2023 r.¹³, że skoro jednym z warunków zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodu jest poniesienie go w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu, to – innymi słowy – kryterium uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest to, czy mógł on potencjalnie przyczynić się do osiągnięcia przychodów, bez względu na to, czy skutek ten się ziścił. Kryterium celowości nie wyznacza w sposób ostry granicy pozwalającej od-

różnić wydatki, które można uznać za koszty uzyskania przychodów, od tych, które nimi nie są¹⁴. Niemniej jednak kryterium to nie może służyć do rekonstruowania otwartego ciągu zdarzeń, które nie są niezbędne do osiągnięcia przychodów, bo w ten sposób powstałby niekończący się związek przyczynowo-skutkowy. Koszty w rozumieniu art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stanowią zatem te wydatki, które można powiązać z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, a nie te, które poniesiono kiedykolwiek, bez ryzyka wpisanego w charakter działalności gospodarczej¹⁵.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 2710/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1238FD59F0>, dostęp: 22.03.2024.
- ³ Wyrok NSA z dnia 16 marca 2022 r., II FSK 1662/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/460A6C35B4>, dostęp: 22.03.2024.
- ⁴ Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2021 r., II FSK 3496/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/18718BCD28>, dostęp: 22.03.2024.
- ⁵ 0115-KDWT.4011.80.2020.1.MJA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/429738>, dostęp: 22.03.2024.
- ⁶ Tamże.
- ⁷ 0113-KDIPT2-1.4011.833.2023.2.MAP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/579418>, dostęp: 22.03.2024.
- ⁸ Tamże.
- ⁹ 0115-KDIT3.4011.503.2022.3.KP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/510182>, dostęp: 22.03.2024.
- ¹⁰ 0114-KDIP3-1.4011.358.2021.2.AC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/446368>, dostęp: 22.03.2024.
- ¹¹ 0112-KDIL2-2.4011.54.2021.2.MB, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/437919>, dostęp: 22.03.2024.
- ¹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Białymstoku z dnia 7 lutego 2024 r., I SA/Bk 489/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5756F8BBCF>, dostęp: 22.03.2024. Zob. też wyroki NSA: 1) z dnia 22 kwietnia 2015 r., II FSK 626/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D37D0D61B6>, dostęp: 22.03.2024; 2) z dnia 7 grudnia 2021 r., II FSK 732/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/155DBBB05F>, dostęp: 22.03.2024.
- ¹³ I SA/GI 1339/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/14C591DBD5>, dostęp: 22.03.2024.
- ¹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 21 lipca 2015 r., II FSK 3506/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9A88711161>, dostęp: 22.03.2024.
- ¹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2018 r., II FSK 23/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/01B111C783>, dostęp: 22.03.2024.

Obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług wykazanego na pustej fakturze w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Karolina Karaś

Pracownik Oddziału Śląskiego Instytutu Studiów Podatkowych

W świetle art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawia fakturę, w której wykaże kwotę podatku od towarów i usług, jest obowiązana do jego zapłaty. W założeniu ustawodawcy przepis ten został wprowadzony w celu zapobiegania nadużyciom w systemie VAT². W niniejszym artykule omówione zostaną granice zastosowania omawianej regulacji w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych.

1. ZAGADNIENIA WSTĘPNE

W art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ustawodawca wprowadził obowiązek zapłaty podatku w przypadku wystawienia faktury przez osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 10 grudnia 2009 r. orzekł, że powyższy przepis „przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego wskutek samego wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku od towarów i usług. Obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji, która polega na tym, że niezależnie od tego, czy w sprawie zaistniał obrót będący podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu, każdy wystawca tzw. pustej faktury liczyć się musi z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku”³.

2. ZAGADNIENIA SZCZEGÓŁOWE

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z dnia 5 listopada 2015 r.⁴ dokonał wykładni art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i wskazał, że dla oceny prawidłowości zastosowania tej regulacji konieczne jest rozważenie przyczyn wystawienia błędnych faktur, istotnych z perspektywy dobrej wiary podatnika.

Zauważyć w tym miejscu należy, że omawiany przepis odnosi się w szczególności do przypadków wystawiania faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji, czyli do tzw. pustych faktur. NSA orzekł, że jeżeli z akt sprawy jednoznacznie wynika, iż podatnik wystawił fikcyjne faktury, które nie są związane z żadną rzeczywistą transakcją i w których wykazana została kwota podatku z tytułu rzekomo dokonanej sprzedaży towarów, to uzasadnione jest zastosowanie przez organy podatkowe normy z art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i na tej podstawie określenie kwoty podatku od towarów i usług do zapłaty⁵.

Z kolei w wyroku z dnia 13 lutego 2014 r.⁶ NSA podkreślił, że istotną rolą powyższej regulacji jest zapewnienie dokładnego poboru podatku i uniknięcie oszustwa. Co więcej, ma ona na celu wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych w związku z niepoprawnymi lub fikcyjnymi fakturami. Dlatego też zdaniem NSA należy stosować ją po dogłębnej analizie, czy zaistniała sytuacja, spowodowana wystawieniem faktury, o której mowa w art. 108 ust. 1, niesie za sobą ryzyko jakiegokolwiek obniżenia wpływów z tytułu podatków, zgodnie z zasadą neutralności VAT.

NSA w wyroku z dnia 18 kwietnia 2012 r.⁷ wskazał, że wyeliminowanie takiego zagrożenia przez samego po-

datnika lub przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego czyni nieuzasadnionym stosowanie omawianej regulacji, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności VAT i pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności.

Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) do państw członkowskich należy przewidzenie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich nienależnie zafakturowanych podatków, o ile wystawca faktury wykaże dobrą wiarę⁸. W tym samym wyroku TSUE orzekł, że jeżeli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie w postaci utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności VAT wymaga, by niesłusznie zafakturowany podatek od towarów i usług mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury.

Warto w tym miejscu podkreślić, że w ocenie organów podatkowych faktury, do których zastosowano art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie podlegają korekcie. Nie można bowiem poprawiać faktur nierzetelnych, które wynikają z nadużyć popełnionych przez podatnika.

NSA stanął na stanowisku, że: „W przypadku [...] wystawienia faktury wraz z podatkiem, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży, stwierdźmy należy, że w sytuacji gdy została ona wystawiona bezpodstawnie – z naru-

szeniem art. 32 ustawy o VAT⁹ – nie dokumentując legalnego (zgodnego z prawem) obrotu towarami i usługami, stanowiąc tym samym częstokroć czyn zabroniony, nie może być korygowana jakkolwiek fakturą legalnego obrotu. Nie ma zresztą potrzeby wystawiania w takim przypadku faktury korygującej, gdyż faktura niedokumentująca rzeczywistej sprzedaży jest bezskuteczna prawnie i w związku z tym nie może wywołać żadnych skutków podatkowych u jej wystawcy ani odbiorcy (por. art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT)¹⁰.

Zdaniem TSUE warunkiem zastosowania prawa do korekty jest natomiast eliminacja ryzyka uszczuplenia wpływów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług, czyli zapewnienie, że adresat nieprawidłowo wystawionej faktury nie odliczył wykazanego podatku, a jeżeli odliczenie takie zostało dokonane, to że będzie ono skorygowane. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że TSUE stoi na stanowisku, w świetle którego nie można różnicować możliwości skorzystania z prawa do korekty od tego, czy wystawca działał w dobrej wierze¹¹.

W orzecznictwie krajowych sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, zgodnie z którym dopuszcza się korektę faktury, jeżeli nastąpi ona we właściwym czasie, tj. takim, który umożliwi uniknięcie uszczerbku z tytułu wystawienia faktury. Konieczne jest zatem usunięcie ryzyka uszczuplenia wskutek dokonanej korekty, jeszcze zanim korekta ta wywoła skutek prawny.

Stanowisko to potwierdzają liczne wyroki NSA. Sytuacja, w której nabywca skorzysta z prawa do odliczenia, niesie za sobą skutek w postaci spóźnionej korekty. Oprócz tego niezbędne jest, aby korekty pustej faktury dokonać, zanim organ podatkowy sam o niej się dowie, tj. zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa.

W praktyce okolicznością obciążającą podatnika jest fakt niezaskarżenia decyzji, w której organ podatkowy określił kontrahentowi podatnika obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Uznanie, że do danej faktury ma zastosowanie omawiany przepis, pociąga więc za sobą istotne konsekwencje dla kupującego, który chciałby na podstawie takiej faktury odliczyć podatek naliczony. Pusta faktura, niedokumentująca prawdziwej sprzedaży, nie daje bowiem prawa do odliczenia (por. art. 88 ww. ustawy).

NSA uznał, że dla oceny prawidłowości zastosowania art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. konieczne jest rozważenie przyczyn wystawienia błędnych faktur, istotnych z perspektywy dobrej wiary podatnika, jak również argumentów organu, że przez korektę faktur nie doszło do wyeliminowania ryzyka strat we wpływach podatkowych Skarbu Państwa.

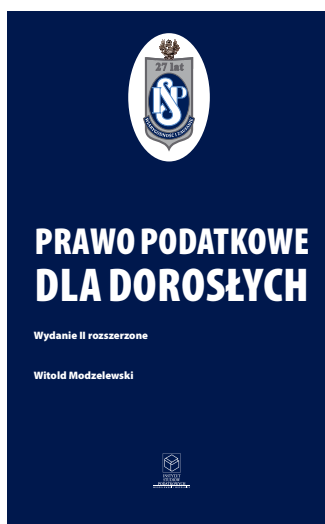
W wyroku z dnia 20 grudnia 2012 r.¹² NSA wskazał ponadto, że podatek od towarów i usług wykazany na fakturze nie przestaje być podatkiem od towarów i usług tylko dlatego, że został wykaza-

ny nienależnie. Powyższe stanowisko potwierdza przepis art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹³ oraz regulacja krajowa zawarta w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 2 VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- 3 I SA/OI 500/09, LEX nr 549860.
- 4 I FSK 1074/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ADA30B4045>, dostęp: 25.03.2024.
- 5 Wyrok NSA z dnia 20 listopada 2012 r., I FSK 16/12, LEX nr 1291094.
- 6 I FSK 351/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C12180EF83>, dostęp: 25.03.2024.
- 7 I FSK 813/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8310059551>, dostęp: 25.03.2024.
- 8 Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Staatssecretaris van Financiën v. Stedeco BV, ECLI:EU:C:2009:380, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0566>, dostęp: 25.03.2024.
- 9 Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (przyp. red.).
- 10 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E846CD6B5E>, dostęp: 25.03.2024.
- 11 Wyrok TSUE z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12 Rusedespred OOD v. Direktor na direkcija „Obzhalwane i uprawnienie na izpylnienieto” – grad Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:233, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0138>, dostęp: 25.03.2024.
- 12 I FSK 172/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A06E969851>, dostęp: 25.03.2024.
- 13 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

NOWOŚĆ WYDAWNICZA



PRAWO PODATKOWE DLA DOROSŁYCH

Witold Modzelewski

Czy chcesz dowiedzieć się kto naprawdę rządzi podatkami w Polsce? Czy wiesz, że za oficjalną fasadą decydujący wpływ na kształt przepisów, które muszą stosować podatnicy, mają lobbyści, a jeden z posłów nazwał nasz kraj z trybuny sejmowej „Podatkową Republiką Bananową”? O tym możesz przeczytać w pasjonującej książce pt. „Prawo podatkowe dla dorosłych. Wydanie II”, której autorem jest najbardziej rozpoznawalny specjalista od podatków – prof. dr hab. Witold Modzelewski. Książka jest zbiorem jego felietonów, które ujawniają rzeczywiste mechanizmy rządzące stanowieniem i stosowaniem przepisów podatkowych. Tę książkę powinni przeczytać wszyscy: dziennikarze i podatnicy, którzy chyba nie wiedzą, gdzie żyją.

Wydanie II, 168 stron, oprawa miękka, cena 52 zł

Realizacja własnych celów mieszkaniowych w ramach zwolnienia podatkowego

Małgorzata Słomka

Prawnik, doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Ustawodawca uzależnia prawo do skorzystania ze zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na realizację własnego celu mieszkaniowego. Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te świadczą np. o działaniu o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym, niewskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

Na wstępie należy przywołać zasady opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. źródłem przychodów jest „odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów [...]

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie [...]; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do

każdej z osób dokonującej zamiany”.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że **odpłatne zbycie nieruchomości**, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy **przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego.**

Dochód uzyskany ze zbycia nieruchomości co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych według reguł określonych w art. 30e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. W myśl art. 30e ust. 1 od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy: „Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw”.

Z treści przepisu art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wynika, że: „Przychodem z odpłatnego zbycia

nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio”.

Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Stosownie do art. 19 ust. 4 ww. ustawy, jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględ-

nieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

W myśl art. 22 ust. 6d przywołanej ustawy za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa powyżej, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Stosownie do art. 22 ust. 6e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d,

ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Według art. 30e ust. 4 przywołanej ustawy po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać:

- 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub
- 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

Na mocy art. 30e ust. 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

Dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c wspomnianej ustawy – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania, jeśli spełnione są warunki określone w tym przepisie.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie 3 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego **został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe**; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z

tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

Dochód zwolniony należy zatem obliczyć według następującego wzoru: $\text{dochód zwolniony} = D \times (W/P)$ gdzie:

D – dochód ze sprzedaży,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.,

P – przychód ze sprzedaży.

Jeżeli przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy. Zgodnie z tym przepisem za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenia.

- czenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
- d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

– położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej”.

W myśl art. 21 ust. 25a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Stosownie do art. 21 ust. 28 ww. ustawy: „Za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

- 1) nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
 - 2) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części
- przeznaczonych na cele rekreacyjne”.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., do dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych jest za-

tem wydatkowanie środków wyłącznie na enumeratywnie wskazane w tej ustawie cele mieszkaniowe. Zawarty w art. 21 ust. 25 katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wymienionych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania. Inne wydatki niewyliczone w tym katalogu nie uprawniają do skorzystania z powyższego zwolnienia.

Ustawodawca uzależnia prawo do skorzystania ze zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na realizację własnego celu mieszkaniowego. Podkreślenia wymaga, że art. 21 ust. 1 pkt 131 nie ma na celu zwolnienia każdego dochodu w związku z wydatkowaniem go na zakup nieruchomości. Celem nadrzędnym, przez którego pryzmat należy interpretować ww. przepis, jest bowiem wydatkowanie na „**własne cele mieszkaniowe**”.

Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania – w miejsce zwykłych nieruchomości czy praw majątkowych – innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych **do zaspokajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych**. Świadczy o tym poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”.

Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te świadczą np. o działaniu o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym, nie-

wskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. „Własne cele mieszkaniowe” w takim przypadku należy rozumieć zgodnie z wykładnią literalną. Realizacja własnych celów mieszkaniowych, nawet w sytuacji, kiedy podatnik był właścicielem innej (innych) nieruchomości, winna polegać na tym, że w konsekwencji zakupu kolejnej nieruchomości podatnik w niej (na niej) faktycznie takie cele realizuje. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie nieruchomości w znaczeniu przedmiotowym.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. dachu nad głową. W orzecznictwie dość jednolicie się przyjmuje, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który ubiega się o ulgę. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych. **Realizacja własnych potrzeb mieszkaniowych jest najważniejszym elementem omawianego zwolnienia z podatku dochodowego.**

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

WARUNKI PRENUMERATY

Prenumerata roczna na 12 miesięcy – 588 zł (w tym 8% VAT)
Prenumerata dwuletnia na 24 miesiące – 1176 zł (w tym 8% VAT)

Numer konta bankowego
Bank PEKAO S.A. X O/Warszawa 65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Opodatkowanie VAT bonów różnego przeznaczenia przekazywanych pracownikom

Barbara Głowacka

Doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Rozróżnienie między bonem jednego przeznaczenia i bonem różnego przeznaczenia związane jest z odmiennym traktowaniem tych bonów na gruncie VAT¹.

W myśl ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w którego przypadku towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ww. ustawy **bon jednego przeznaczenia** to bon, w którego przypadku miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku od towarów i usług, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Przez **bon różnego przeznaczenia** rozumie się natomiast bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ww. ustawy).

Emisja bonu – w myśl art. 2 pkt 42 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu. Przez transfer bonu rozumie się natomiast emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ww. ustawy).

Celem wprowadzonych definicji jest również rozróżnienie między bonami, które można wymienić na towary i usługi, a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie VAT bonów jako

specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Rozróżnienie między bonem jednego przeznaczenia i bonem różnego przeznaczenia związane jest z odmiennym traktowaniem tych bonów na gruncie VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji na temat dostawy towarów lub świadczenia usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie VAT i w jakiej kwocie. Gdy zatem powyższe dane są dostępne, tj. w momencie emisji bonu można ustalić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego, mamy do czynienia z bonem różnego przeznaczenia.

Jak już wcześniej wspomniano, przez bon jednego przeznaczenia należy rozumieć taki bon, w którego przypadku miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu. Za bon różnego przeznaczenia uznaje się natomiast bon inny niż bon jednego przeznaczenia. **Jeśli brak jest możliwości określenia w szczególności stawki VAT w chwili emisji bonu, to wyklucza uznanie, że mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia.**

Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane **w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie podlega takiemu opodatkowaniu wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.** Opodatkowaniu VAT podlegają zatem faktyczne świadczenie usług i faktyczna dostawa towarów, których ten bon dotyczy (tj. które zostaną za ten bon wydane). Takie świadczenie jest opodatkowane stawką właściwą dla danej usługi czy danego towaru. Sama czynność przekazania bonu nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, albowiem w tym momencie nie dochodzi jeszcze do świadczenia usług, dzieje się tak dopiero w momencie realizacji bonu przez osobę obdarowaną (tj. wymiany na usługi).

Przepisy nie wymieniają dodatkowych danych, które obowiązkowo powinien zawierać bon wielokrotnego przeznaczenia.

W przypadku bonów różnego przeznaczenia, które są przekazywane wyłącznie do prywatnego użytku pracowników, osobista korzyść, jaka wynika z tego świadczenia dla pracownika, wydaje się mieć charakter nadrzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa. Innymi słowy, świadczone usługi będą opodatkowane podatkiem od towarów i usług w momencie realizacji bonu przez osobę obdarowaną.

Stosownie do brzmienia art. 29a ust. 1a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. **podstawa opodatkowania** z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia **realizowany w całości**, w odniesieniu do tego bonu, **jest równa**:

- 1) **wynagrodzeniu** zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, **pomniejszonym o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami**;
- 2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne. Stosownie do art. 29a ust. 1b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. **podstawa opodatkowania** z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia **realizowany w części**, w odniesieniu do tego bonu, **jest równa odpowiedniej części**:

- 1) **wynagrodzenia** zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, **pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami**;
- 2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne. Z uwagi na brzmienie art. 29a ust. 1b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. niewykorzystany w części bon różnego przeznaczenia nie będzie zatem generował obowiązku opodatkowania VAT.

Stosownie do art. 29a ust. 1c tej ustawy w przypadku, o którym mowa w ust. 1a i 1b, przepisy ust. 2 i 5 stosuje się odpowiednio.

W myśl wspomnianego ust. 2 w przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie tej dostawy towarów.

Z kolei w myśl ust. 5 w przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

Stosowanie do art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Powołanego wyżej przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Z kolei w myśl art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. za odpłatne świadczenie usług uznaje się

również nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Jednocześnie na marginesie warto zauważyć, że dnia 17 listopada 2022 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok³, w którym orzekł, że nieodpłatne przekazanie przez spółkę bonów towarowych pracownikom nagrodzonym w ramach wdrożonego przez spółkę programu uznawania i nagradzania nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴, a w konsekwencji nie jest objęte zakresem opodatkowania VAT.

Z powyższego wynika, że dla ustalenia, czy nieodpłatne przekazanie bonu różnego przeznaczenia podlega opodatkowaniu, istotne znaczenie ma okoliczność, czy osobista korzyść, jaka wynika z danego świadczenia dla pracownika, ma charakter nadrzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa, czy też nie.

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ³ Wyrok w sprawie C-607/20 GE Aircraft Engine Services Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2022:884, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0607>, dostęp: 26.03.2024.
- ⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Sprzedaż i nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa a podatek od czynności cywilnoprawnych

dr Joanna Kiszka

Doktor nauk prawnych, dyrektor Oddziału Śląskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Katowicach

Rozpoznanie, czy w danym przypadku przedmiotem zbycia jest przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹, jego zorganizowana część, czy też zbyciu podlegają jedynie jego poszczególne aktywa, wiąże się m.in. z niełatwą oceną zaistnienia przesłanek wyodrębnienia składników majątkowych w płaszczyźnie funkcjonalnej, organizacyjnej i finansowej. Ma przy tym kapitalne znaczenie dla prawidłowej identyfikacji skutków podatkowych transakcji, w tym w szczególności ewentualnego wyłączenia z opodatkowania na mocy art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych², a w razie braku takich podstaw – dla przyjęcia właściwej wartości przenoszonych rzeczy lub praw majątkowych jako podstawy opodatkowania w tym podatku i zastosowania jego odpowiednich stawek. Zwłaszcza że – jak dowodzi orzecznictwo – część podatników skłonna jest przyjmować, iż odpłatnego zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie należy traktować jako sprzedaży rzeczy, praw majątkowych i innych składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

1. POJĘCIE ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Wedle definicji zawartej w art. 4a pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ oraz niemal tożsamej z nią definicji zawartej w art. 2 pkt 27e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ (definicje te różnią się jedynie sformułowaniem „oznacza to” i odpowiednio „rozumie się przez to”) zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Kluczowym elementem powyższej definicji jest zatem zespół składników przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, których występowanie decyduje o istnieniu zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Różnica między zakresem powołanych definicji w ustawach podatkowych oraz znaczeniem przedsiębiorstwa na

gruncie Kodeksu cywilnego polega głównie na obecności zobowiązań w ustawowym pojęciu zorganizowanej części przedsiębiorstwa przy ich braku w definicji samego przedsiębiorstwa w ujęciu art. 55¹ k.c. Poza tym zawarte w rzeczonych regulacjach wyjaśnienie, czym jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, sprowadza się w istocie wyłącznie do podkreślenia wymogu wyodrębnienia zespołu czynników materialnych i niematerialnych oraz wskazania, jaki charakter wyodrębnienie ma posiadać, niemniej bez podania m.in., jakiego dokładnie poziomu wyodrębnienie to ma sięgać. Jedyna wskazówka odnosi się do tego, że ów zespół składników materialnych i niematerialnych ma być na tyle samodzielny, żeby mógł jako potencjalnie niezależne, odrębne przedsiębiorstwo samodzielnie realizować zadania, do których realizacji służy w istniejącym przedsiębiorstwie. Ma zatem zachodzić **wyodrębnienie w płaszczyźnie funkcjonalnej**. Poza tym wydzielenie winno dotyczyć jeszcze strony **organizacyjnej i finansowej**.

Tak pojmowane atrybuty muszą występować łącznie, co oznacza, że dany zespół składników kwalifikować

można jako zorganizowaną część przedsiębiorstwa, jeżeli:

- 1) istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań;
- 2) zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;
- 3) składniki zespołu przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych;
- 4) zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze i samodzielnie funkcjonujące w obrocie gospodarczym w razie zaistnienia takiej potrzeby.

Niewątpliwie kluczową cechą wskazanego zespołu składników jest więc to, że stanowią one zorganizowany kompleks majątkowy przeznaczony do prowadzenia określonej działalności. Poszczególne składniki majątkowe nie tworzą przypadkowego zbioru rzeczy i praw, lecz pozostają ze sobą w relacjach funkcjonalnych i organizacyjnych, które czynią z nich całość zdolną do wykonywania określonej działalności. Istotne

jest przy tym, by realizacja określonych zadań gospodarczych była możliwa z wykorzystaniem tego zespołu składników majątkowych, nie zaś dopiero w połączeniu z innymi składnikami majątkowymi, czy też dopiero w połączeniu z przedsiębiorstwem nabywcą. Wyodrębnienie musi więc występować już w ramach istniejącego przedsiębiorstwa, a nie dopiero kształtować się po „wyprowadzeniu” w jakikolwiek sposób zespołu składników materialnych i niematerialnych z tego przedsiębiorstwa.

2. ZORGANIZOWANA CZĘŚĆ PRZEDSIĘBIORSTWA A OPODATKOWANIE PODATKIEM OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Jeśli przyjmie się jako pewnik tezę wyjściową, że w okolicznościach konkretnego przypadku dany zespół składników stanowi zorganizowany kompleks majątkowy przeznaczony do prowadzenia określonej działalności jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, i podejmie analizę skutków zbycia tak rozumianej zorganizowanej części przedsiębiorstwa w podatku od czynności cywilnoprawnych, wówczas w pierwszej kolejności należałoby rozstrzygnąć kwestię ewentualnego wyłączenia obowiązku podatkowego w tym podatku na podstawie przepisów art. 2 pkt 4 lit. a lub b ustawy z dnia 9 września 2000 r., obejmujących czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, w zakresie, w jakim są one opodatkowane VAT⁵ lub zwolnione z VAT. Wyłączenie z opodatkowania na podstawie art. 2 pkt 4 lit. c powołanej ustawy, jako dotyczące dostawy towarów i świadczenia usług w obrębie grupy VAT między jej członkami, z oczywistych względów nie będzie rozważane.

Odnosnie zatem do art. 2 pkt 4 lit. b ustawy z dnia 9 września 2000 r. zwrócić należy uwagę, że w świetle wspomnianego przepisu o wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony danej umowy sprzedaży posiadają zasadniczo status podatnika podatku od towarów i usług, lecz wyłącznie fakt, że dana czynność (ta konkretna) jest opodatkowana podat-

kiem od towarów i usług lub przynajmniej jedna ze stron tej czynności jest z tego podatku zwolniona (z zastrzeżeniem wyjątków określonych w art. 2 pkt 4 lit. b powołanej ustawy). Jednocześnie podkreślenia wymaga, że zgodnie z brzmieniem art. 2 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. wyłączona z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest czynność tylko w takim zakresie, w jakim jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Ponieważ zaś art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ustanawia zasadę wyłączenia z opodatkowania transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to o ile w konkretnym przypadku spełnione są przesłanki wskazane w definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawartej w art. 2 pkt 27e tej ustawy, ergo wyodrębniona struktura majątkowa i niemajątkowa może zostać uznana za zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu powołanego przepisu, umowa jej sprzedaży w tej części, w której nie podlega ona regulacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r., będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych na zasadach określonych w ustawie z dnia 9 września 2000 r.

Przedstawiona konkluzja wynika wprost z analizy brzmienia art. 2 pkt 4 lit. a i b ustawy z dnia 9 września 2000 r. oraz art. 6 pkt 1 w związku z art. 2 pkt 27e ustawy z dnia 11 marca 2004 r., niemniej została również potwierdzona w stanowiskach organu interpretacyjnego (w tym przykładowo w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej [dalej: Dyrektor KIS] z dnia 19 maja 2023 r.⁶ oraz z dnia 12 października 2018 r.⁷), jak też w orzecznictwie, m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 13 grudnia 2022 r.⁸

3. SPRZEDAŻ ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA – ROZBIEŻNOŚCI NA TLE PRZEDMIOTU OPODATKOWANIA W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Z uwagi na powyższe analizą objąć należy określenie przedmiotu opodatkowania w przypadku sprzedaży zorga-

nizowanej części przedsiębiorstwa. Istnieją bowiem na tym tle rozbieżności poglądów nie tylko między częścią podatników a Dyrektorem KIS, ale również różnice stanowisk organu w poszczególnych interpretacjach indywidualnych.

Dobrą ilustrację wskazanej dychotomii stanowią z jednej strony interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z dnia 4 marca 2021 r.⁹, z dnia 22 grudnia 2020 r.¹⁰ i z dnia 31 maja 2021 r.¹¹ Przyjęto w nich m.in., że: „W świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych umowa sprzedaży przedsiębiorstwa czy zorganizowanej części przedsiębiorstwa podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych przewidzianych dla umowy sprzedaży. Jej przedmiot stanowi przedsiębiorstwo/zorganizowana część przedsiębiorstwa – a nie poszczególne elementy zorganizowanego zespołu składników materialnych i niematerialnych”¹² oraz że: „Wyodrębnienie w umowie sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa konkretnych składników majątkowych umożliwia zastosowanie różnych stawek podatkowych, natomiast nie zmienia to faktu, że w dalszym ciągu przedmiot opodatkowania stanowi zorganizowana część przedsiębiorstwa, która jest przedmiotem umowy sprzedaży”¹³. Ostatecznie zaś skonkludowano: „W konsekwencji, to **zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowi sui generis przedmiot umowy sprzedaży podlegającej podatкови od czynności cywilnoprawnych, a nie – jak twierdzą Zainteresowani – poszczególne elementy zorganizowanego zespołu składników materialnych i niematerialnych** [podkreślenie – J.K.]”¹⁴.

Podobnie w interpretacji z dnia 25 lutego 2022 r. – na przekór opinii podatnika – Dyrektor KIS uznał, że „jeżeli przedmiotem umowy sprzedaży jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, to podatкови od czynności cywilnoprawnych podlega umowa sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa na zasadach ogólnych przewidzianych dla umowy sprzedaży, a jej przedmiot stanowi zorganizowana część przedsiębiorstwa jako całość, a nie poszczególne elementy zbywanego zespołu składników materialnych i niematerialnych [podkreślenie

– J.K.]¹⁵. W rezultacie zaś powyższego organ stwierdził, że: „Przedmiotem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych będzie zatem zorganizowana część przedsiębiorstwa, a nie poszczególne (konkretne) rzeczy i prawa majątkowe wchodzące w jej skład, tym samym podstawę opodatkowania stanowi cały przedmiot transakcji, a nie jego poszczególne składniki”¹⁶.

Z drugiej strony m.in. w interpretacji indywidualnej z dnia 6 lutego 2023 r.¹⁷ Dyrektor KIS zanegował pogląd podatnika tożsamy w szczególności z przytoczonymi wyżej stanowiskami interpretacyjnymi¹⁸ i uznał, iż „nie można zgodzić się z Wnioskodawcą, że sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie należy traktować jako sprzedaż rzeczy, praw majątkowych i innych składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa [podkreślenie – J.K.]”¹⁹. Wyraził opinię, że „w przypadku sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa przedmiotem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest sprzedaż poszczególnych składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa [podkreślenie – J.K.], które są rzeczami lub prawami majątkowymi”²⁰.

Co istotne, w celu uargumentowania cytowanej konkluzji organ odwołał się do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 21 lutego 2022 r.²¹ w przedmiocie dodatniej wartości firmy (tzw. *goodwill*), rozumianej jako nadwyżka ceny nabycia nad wartością rynkową składników majątku wchodzących w skład kupionej zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W uchwale tej odnośnie do przedmiotu sprzedaży w przypadku zorganizowanej części przedsiębiorstwa wskazano m.in. że: „**De lege lata prawodawca nie czyni przedmiotem podatku od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, lecz sprzedaż poszczególnych jego składników i to tylko tych, które są rzeczami lub prawami majątkowymi** [wszystkie podkreślenia – J.K.] [...] Skoro przedsiębiorstwo stanowi zbiór składników majątkowych, to tak też należy traktować jego sprzedaż – jako sprzedaż rzeczy oraz praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa (zob. wyrok NSA z

14.06.2012 r., II FSK 2452/10). Jako następstwo uznania przedsiębiorstwa za zbiór składników majątkowych należy zatem przyjąć, że **sprzedaż przedsiębiorstwa to nie sprzedaż całości, a poszczególnych jego składników**, opodatkowanych właściwą dla nich stawką podatku od czynności cywilnoprawnych zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a i b u.p.c.c.²² [...] Podstawą opodatkowania jest zatem suma wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych składających się na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część”²³.

4. OKREŚLENIE WYSOKOŚCI PODSTAWY OPODATKOWANIA I RÓŻNICOWANIE STAWEK PODATKU

Należy przypomnieć, że w przypadku umowy sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części stawki podatku od czynności cywilnoprawnych – określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a i b ustawy z dnia 9 września 2000 r. – wynoszą:

- 1) 2%, gdy przedmiot umowy stanowią nieruchomości, rzeczy ruchome, prawo użytkowania wieczystego, własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz wynikające z przepisów prawa spółdzielczego: prawo do domu jednorodzinnego oraz prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym;
- 2) 1% – inne prawa majątkowe.

Jednocześnie w art. 7 ust. 3 pkt 1 powołanej ustawy podatnikom przyznane zostało *expressis verbis* prawo do różnicowania stawek podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, w której możliwe jest wyodrębnienie poszczególnych składników będących przedmiotem transakcji. Zgodnie ze wskazanym przepisem podatek pobiera się według stawki najwyższej „jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki”.

Kluczowe jest zatem ustalenie czy sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy traktować jako sprzedaż zbioru rzeczy i praw majątkowych wchodzących w jego

skład, a więc czy przedmiotem transakcji jest zorganizowana część przedsiębiorstwa jako całość, czy też jej poszczególne składniki. Od tego bowiem zależy, czy podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa poszczególnych składników majątku składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa, czy może zespół powiązanych elementów podlega ocenie jako całość.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażano niejednolite poglądy co do charakteru prawnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Obecnie ukształtowało się jednak stanowisko, że sprzedaż przedsiębiorstwa należy traktować jako sprzedaż zbioru składników, a podatek od czynności cywilnoprawnych – zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 9 września 2000 r. – powinien być wymierzony od wartości rynkowej poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa.

Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Gdańsku w wyroku z dnia 26 czerwca 2018 r.²⁴, wydanym na skutek skargi na interpretację indywidualną Dyrektora KIS, uznał, że podstawa opodatkowania określona w art. 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 powołanej ustawy odnosi się bezpośrednio wyłącznie do umów sprzedaży, których przedmiotem są wyodrębnione rzeczy ruchome lub prawa majątkowe. Sprzedaż takiego kompleksu jak przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część należy zatem traktować jako sprzedaż zbioru składników, a podatek od czynności cywilnoprawnych powinien być wymierzony od wartości rynkowej poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa. Strony czynności cywilnoprawnej dotyczącej przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części powinny więc wymienić wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe, a jednocześnie podać ich wartość rynkową, co pozwoli z kolei ustalić przy zastosowaniu odpowiednich stawek wysokość podatku od czynności cywilnoprawnych.

Sąd podkreślił, że zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. podatnik może wyodrębnić wartość rzeczy lub praw majątkowych,

„dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności”, a nie po jej dokonaniu. Zdaniem WSA w Gdańsku użycie w tej ustawie słowa „dokonując” oznacza dla podatnika konieczność wyodrębnienia wartości poszczególnych rzeczy (praw majątkowych), stanowiących przedmiot czynności prawnej, już w momencie jej dokonania (np. podpisania umowy), jeżeli zamierza uniknąć negatywnego dla niego skutku podatkowego w postaci objęcia wszystkich rzeczy (praw majątkowych) najwyższą stawką opodatkowania. Jeżeli zatem podatek, dokonując czynności cywilnoprawnej, w której wyniku nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębni wartości rzeczy lub praw podlegających opodatkowaniu różnymi stawkami podatkowymi, organ jest uprawniony do opodatkowania łącznej wartości tych rzeczy i praw stawką najwyższą.

Wprawdzie NSA wyrokiem z dnia 19 października 2021 r.²⁵, wydanym na skutek skargi kasacyjnej, uchylił powołany wyrok WSA w Gdańsku w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania, nie oznacza to jednak negacji przytoczonego stanowiska sądu. Przyczyną orzeczenia sądu kasacyjnego było wszak istnienie oczywistej sprzeczności między treścią uzasadnienia a sentencją wyroku. Z sentencji zaskarżonego wyroku wynikało bowiem, że WSA w Gdańsku oddalił skargę spółki, treść uzasadnienia wyroku sugerowała natomiast, że sąd pierwszej instancji zgodził się ze stanowiskiem spółki, iż w przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części przedmiotem opodatkowania na gruncie ustawy z dnia 9 września 2000 r. są rzeczy i prawa wchodzące w skład tego zespołu składników majątkowych, a nie przedsiębiorstwo, rozumiane jako podmiot odrębnego prawa podmiotowego. Powyższe oznacza, że skoro WSA w Gdańsku podzielał stanowisko spółki, powinien był uchylić interpretację.

Ostatecznie WSA w Gdańsku ponownie rozpoznał sprawę w wyroku z dnia 9 marca 2022 r.²⁶ i orzekł, że transakcja sprzedaży powinna zostać opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych **stawką podatku odrębnie ustanowioną dla każdego składnika majątku wchodzącego w**

skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa poszczególnych składników majątku.

Sąd zgodził się, że na gruncie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a w związku z art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 9 września 2000 r. przedmiotem umowy sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa są poszczególne składniki. Podatek powinien być zatem wymierzony od wartości rynkowej poszczególnych rzeczy i praw majątkowych. Podkreślił zarazem, że wbrew stanowisku organu podatkowego wartość transakcyjna wskazana w umowie sprzedaży nie kształtuje obowiązku podatkowego. Istotna jest natomiast wartość rynkowa rzeczy i praw majątkowych będących przedmiotem sprzedaży jako zbioru składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Analogiczna ocena została również przyjęta m.in. w wyrokach NSA z dnia 12 lutego 2014 r.²⁷ i z dnia 5 stycznia 2017 r.²⁸, a także w wyroku WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2017 r.²⁹

Podobnie w stanowiskach interpretacyjnych Dyrektora KIS, mimo wskazanego wyżej braku jednorodności poglądów w kwestii przedmiotu opodatkowania w przypadku zakupu zorganizowanej części przedsiębiorstwa, co do zasad określania wysokości podstawy opodatkowania takich transakcji panuje zasadnicza zgodność. Wprawdzie – jak m.in. w powołanej interpretacji z dnia 6 lutego 2023 r.³⁰ – Dyrektor KIS nie potwierdził zasadności stwierdzeń podatnika, że wystarczające jest określenie wartości poszczególnych rzeczy i praw majątkowych, do których ma zastosowanie stawka 2%, aby na tej podstawie obliczyć łączną wartość innych praw majątkowych, do których ma zastosowanie stawka 1%. Uznał, że aby można było zastosować różne stawki podatku do sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, konieczne jest określenie odrębnej wartości rynkowej sprzedawanych rzeczy i praw majątkowych, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r., oraz odrębnej wartości rynkowej sprzedawanych innych praw majątkowych, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy. Niemniej organ zaakceptował w szczególności pogląd,

że suma wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa, ustalana według zasad z art. 6 ust. 2 powołanej ustawy, może odbiegać od ceny sprzedaży określonej w umowie, a tym samym za podstawę opodatkowania należy przyjąć sumę wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa, niezależnie od ceny sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa określonej w umowie oraz terminu i sposobu zapłaty. Przede wszystkim jednak tak we wzmiankowanej interpretacji, jak i w innych stanowiskach interpretacyjnych Dyrektor KIS jednolicie uznaje, że podstawą opodatkowania jest suma wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Jednocześnie zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w interpretacjach indywidualnych przyjmuje się, że dla celów opodatkowania zorganizowanej części przedsiębiorstwa podatkiem od czynności cywilnoprawnych **wyodrębnienie składników przedsiębiorstwa, do których mają zastosowanie różne stawki, powinno nastąpić równocześnie z dokonaniem czynności cywilnoprawnej**, która przyjmuje postać umowy pisemnej, w treści takowej umowy lub jej załącznikach.

Stanowisko takie zostało wyrażone m.in. w prawomocnym wyroku NSA z dnia 12 maja 2022 r.³¹, wydanym w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych wniesionych zarówno przez podatnika, jak i przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: Dyrektor IAS we Wrocławiu) od wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 16 września 2020 r.³², w którym skład orzekający wprawdzie nie zaaprobował zarzutów skarżącej w innych kwestiach, podzielił jednak stanowisko spółki dotyczące nieprawidłowego przyjęcia przez organy podatkowe, że w sprawie zaszła podstawa do zastosowania art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. WSA we Wrocławiu skonstatował, że organ podatkowy nie dochował w sprawie należytej staranności, zwłaszcza co do kwestii, czy wartość przedmiotu umowy została wyodrębniona dokumentami innymi niż umowa sprzedaży.

W szczególności – w opinii Sądu – Dyrektor IAS we Wrocławiu nie ocenił, czy takim dokumentem mógłby być raport z wyceny zorganizowanej części przedsiębiorstwa, i niezasadnie poprzestał na wskazaniu, że (jego zdaniem) wyodrębnienie dokonane w bilansie sporządzonym po dokonaniu czynności cywilnoprawnej czy w deklaracji PCC-3 złożonej w związku z zawarciem umowy sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie spełnia przesłanki wyodrębnienia przez podatnika wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki, w toku czynności cywilnoprawnej, w której wyniku nastąpiło przeniesienie własności.

NSA podzielił pogląd organu podatkowego i jego ocenę dokonaną przez WSA we Wrocławiu (w kwestii zakwalifikowania wartości firmy [*goodwill*] jako prawa majątkowego podlegającego opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych) i oddalił skargę kasacyjną spółki. Jednocześnie uwzględnił skargę kasacyjną organu. W szczególności zgodził się z przedstawioną przez Dyrektora IAS we Wrocławiu wykładnią art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r., że skoro obowiązek podatkowy w podatku o czynności cywilnoprawnych powstaje zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, to tym bardziej w tej chwili powinny zostać wyodrębnione elementy składające się na podstawę opodatkowania. Uznał ponadto, że także wartość poszczególnych rzeczy i praw majątkowych powinna być wyodrębniona we wskazanej umowie. Nadmieniał także o nowelizacji art. 7 ust. 3 pkt 1 wspomnianej ustawy, dokonanej na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych³³, a polegającej na dodaniu w tym przepisie określenia „dokonując czynności cywilnoprawnej”, i raz jeszcze potwierdził, że zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. **podatnik powinien wyodrębnić war-**

tość rzeczy lub praw majątkowych, „dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności”, a nie po jej dokonaniu.

5. PODSUMOWANIE

Reasumując: w przypadku sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa przedmiotem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest sprzedaż poszczególnych składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które są rzeczami lub prawami majątkowymi. Tym samym przy powyższych transakcjach podatek od czynności cywilnoprawnych nalicza się co do zasady od wartości rynkowej poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a dla każdej rzeczy i prawa majątkowego przyjmuje się właściwą stawkę podatku. Jednakże jeżeli podatnik, dokonując czynności cywilnoprawnej w postaci sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, nie wyodrębni wartości rzeczy i praw majątkowych, wówczas stosuje się stawkę najwyższą od ich łącznej wartości. Kluczowe dla zastosowania przy sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa różnych stawek podatku jest określenie wartości rynkowej poszczególnych składników sprzedawanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa w umowie sprzedaży. Wymaga tego art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r., w którego świetle podatnik powinien wyodrębnić wartość rzeczy lub praw majątkowych, „dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności”, a nie po jej dokonaniu.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm., dalej: „Kodeks cywilny” lub „k.c.”.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 295 ze zm., dalej: ustawa z dnia 9 września 2000 r.
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 5 VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).

- 6 0111-KDIB2-3.4014.99.2023.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/545477>, dostęp: 18.03.2024.
- 7 0111-KDIB4.4014.290.2018.2.MD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/373433>, dostęp: 18.03.2024.
- 8 III FSK 1345/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/85CA78C4DE>, dostęp: 18.03.2024.
- 9 0111-KDIB2-2.4014.256.2020.4.MZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/438350>, dostęp: 18.03.2024.
- 10 0111-KDIB2-3.4014.335.2020.4.ASZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/428937>, dostęp: 18.03.2024.
- 11 0111-KDIB2-2.4014.49.2021.4.MZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/445449>, dostęp: 18.03.2024
- 12 Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 4 marca 2021 r., 0111-KDIB-2-2.4014.256.2020.4.MZ, dok. cyt.
- 13 Tamże.
- 14 Tamże.
- 15 0111-KDIB2-2.4014.323.2021.4.PB, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/481772>, dostęp: 18.03.2024.
- 16 Tamże.
- 17 0111-KDIB2-2.4014.298.2022.2.MM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/529495>, dostęp: 18.03.2024.
- 18 Por. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS: z dnia 4 marca 2021 r., 0111-KDIB-2-2.4014.256.2020.4.MZ, dok. cyt.; z dnia 22 grudnia 2020 r., 0111-KDIB-2-3.4014.335.2020.4.ASZ, dok. cyt.
- 19 Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 lutego 2023 r., 0111-KDIB-2-2.4014.298.2022.2.MM, dok. cyt.
- 20 Tamże.
- 21 III FPS 2/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5C4D14265A>, dostęp: 18.03.2024.
- 22 Tj. ustawy z dnia 9 września 2000 r. (przyp. red.).
- 23 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 21 lutego 2022 r., III FPS 2/21, dok. cyt.
- 24 I SA/Gd 388/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/07689FD1AA>, dostęp: 18.03.2024.
- 25 III FSK 294/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B46D0AE021>, dostęp: 18.03.2024.
- 26 I SA/Gd 121/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B0F80114AD>, dostęp: 18.03.2024.
- 27 II FSK 500/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A39920682B>, dostęp: 18.03.2024.
- 28 II FSK 3649/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8ED48CB05>, dostęp: 18.03.2024.
- 29 III SA/Wa 265/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1A05EC7F14>, dostęp: 18.03.2024.
- 30 0111-KDIB2-2.4014.298.2022.2.MM, dok. cyt.
- 31 III FSK 3366/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/533940A45F>, dostęp: 18.03.2024.
- 32 I SA/Wr 40/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E0FCB4D9F4>, dostęp: 18.03.2024.
- 33 Dz.U. Nr 222, poz. 1629.

Obowiązek wykazania oszustwa i dobra wiara podatnika, czyli o czym powinny pamiętać organy podatkowe w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych i TSUE

Jakub Sitarski

Radca prawny, doradca podatkowy

W ostatnich latach orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wyznaczyło nowe wytyczne dotyczące zasad, jakimi powinny się kierować organy podatkowe chcące udowodnić zaistnienie oszustwa podatkowego. Orzecznictwo zawiera również wskazówki na temat dokonywanej przez organy oceny dobrej wiary podatników. Coraz częściej sądy zwracają uwagę na konieczność rzetelnego i sprawiedliwego podejścia do każdego przypadku, z uwzględnieniem konkretnych okoliczności towarzyszących badanym zdarzeniom gospodarczym. Organy podatkowe nie mogą więc przerzucać na podatników odpowiedzialności za nieprawidłowości w działaniu kontrahentów bądź też podmiotów występujących na nieznanym podatnikom etapie obrotu. Organy są zobowiązane wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych okoliczności prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT¹ lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia podatku naliczonego wiązała się z oszustwem.

1. STANDARDY DOBREJ WIARY PODATNIKA WEDŁUG SĄDÓW I TSUE

W dniu 21 grudnia 2023 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) we Wrocławiu² wydał wyrok w sprawie, w której organy podatkowe usiłowały wykazać nierzetelność i nieuczciwość podatnika VAT, uznały bowiem, że jego działalność odbiegała od standardów rynkowych. W ocenie organów podatnik był świadomym uczestnikiem oszustwa podatkowego w postaci tzw. karuzeli podatkowej, a niezgodną z prawem jego korzyścią była marża uzyskana z tytułu sprzedaży towarów. Jednocześnie organy wywodziły o niedochowaniu przez podatnika należytej staranności przy weryfikacji dostawcy. Argumentacja odnosząca się do kwestii dobrej wiary podatnika była zatem nielogiczna i wewnętrznie sprzeczna. Bez wątpienia podatnik nie mógł bowiem jednocześnie być świadomy oszustwa oraz niestaranie zweryfikować dostawcy, a przy tym działać w niewiedzy co do nielegalnego procederu.

Ze stanowiskiem organów nie zgodził się rozpatrujący skargę podatnika WSA we Wrocławiu. W pisemnym uzasadnieniu wyroku z dnia 21 grudnia 2024 r. pokreślił, że: „Badając legalność zaskarżonej decyzji, Sąd stwierdził naruszenie prawa procesowego w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, w szczególności w zakresie: wykazania, że spółka uzyskała nienależną korzyść podatkową, wykazania świadomego uczestniczenia spółki w oszustwie podatkowym, bądź też wykazania, że spółka nie dochowała należytej staranności kupieckiej wymaganej w obrocie gospodarczym (dobra wiara) [podkreślenie – J.S.]”³.

Zdaniem WSA we Wrocławiu: „Przedstawiony przez organy podatkowe materiał dowodowy [...] nie daje podstaw do stwierdzenia, że spółka miała świadomość istnienia na początkowym etapie łańcucha dostaw «znikającego podatnika» albo obrotu fakturowego bez faktycznego przemieszczania towaru na wcześniejszych etapach obrotu tym towarem. Brak tych ustaleń

skutkuje jednocześnie niewykazaniem jakie korzyści podatkowe w stwierdzonym przez organy podatkowe łańcuchu transakcji uzyskała skarżąca. Tych korzyści Sąd w ustalonym stanie faktycznym nie dostrzega [wszystkie podkreślenia – J.S.]. Aby bowiem uznać, że odliczając podatek naliczony spółka działała z zamiarem uzyskania nienależnej korzyści podatkowej należało – jak już napisano powyżej – wykazać świadomy udział skarżącej w oszustwie karuzeli podatkowej na przypisanej jej przez organy pozycji brokera. Nie wykazano go, o czym była mowa powyżej, poprzez relacje z podmiotami występującymi na poprzednich etapach transakcji. W ocenie Sądu nie do zaakceptowania są również wnioski organów co do roli skarżącej w opisanym procederze i jej świadomym w niej udziale, które to wnioski organy uzasadniają następującymi argumentami [...]:

1. regulowanie należności w bardzo krótkim czasie, również w formie przedpłat,

2. brak wiedzy o pochodzeniu towaru, w szczególności w sytuacji oznaczenia towaru symbolem «UK»,
3. brak ryzyka po stronie spółki przy równoczesnym gwarantowanym zarobku,
4. brak ubezpieczenia towarów,
5. brak rozpakowania telefonów w momencie zakupu w celu sprawdzenia zgodności z danymi producenta oraz stanu technicznego,
6. brak wykazania zainteresowania ofertami innych kontrahentów przedmiotowych towarów, niż dostawca fakturowy, co jest znamienne i odbiega od typowych praktyk rynkowych,
7. intratna, kluczowa pozycja w łańcuchu karuzeli.

Odnosnie powyższych ustaleń to same w sobie nie mogą w ocenie Sądu skutkować oceną tak daleko idącą jak świadomy udział skarżącej w oszustwie karuzelowym⁴.

W związku z tym WSA we Wrocławiu stwierdził, że: „**Organ odwoławczy, wbrew wyraźnym wskazówkom zawartym w orzecznictwie TSUE, całą argumentację dotyczącą świadomego udziału spółki w oszustwie podatkowym typu «znikający podatnik» zbudował na powyżej wymienionych, a nieprzesądających niczego ustaleniach oraz na przebiegu transakcji między podmiotami na wcześniejszym etapie obrotu** [podkreślenie – J.S.]⁵.

W ocenie WSA we Wrocławiu weryfikacja dostawcy przeprowadzona przez skarżącą w realiach roku 2013 i oparta na dotychczasowych dobrych stosunkach kupieckich między kontrahentami była wystarczająca i sprostą wymogom, jakich należało oczekiwać od przezornego przedsiębiorcy. Jednocześnie Sąd zaznaczył, że organ podatkowy zarzucił stronie brak rzetelnego sprawdzenia kontrahenta w związku z otrzymaną od niego ofertą, będącą punktem wyjścia kwestionowanych następnie transakcji handlowych, lecz nie wskazał jednoznacznie, jakie czynności strona miała podjąć celem wyeliminowania ryzyka udziału w oszukańczym procederze. **Tym samym organ podatkowy nie stworzył na potrzeby badanej sprawy odpowiedniego dla kontrolowanego podatnika wzorca należytej staranności.**

Mówiąc prościej, organ wywodził, że podatnik zrobił zbyt mało, by dowiedzieć się o nierzetelności dostawcy, przy czym nie wskazał ani jednej relewantnej czynności, po której podjęciu podatnik mógłby w ogóle taką wiedzę uzyskać.

Podsumowując, WSA we Wrocławiu przedstawił, jak powinien wyglądać modelowy proces badania dobrej wiary podatników. W świetle tego orzeczenia nie ulega wątpliwości, że organy podatkowe każdorazowo powinny się kierować zasadą proporcjonalności sankcji oraz zasadą odpowiedzialności osobistej. Nie mogą z góry odrzucać wyjaśnień podatnika i twierdzić, że nie działał on w sposób typowy, w dobrej wierze i z dochowaniem należytej staranności.

W kontekście omawianego zagadnienia warto zwrócić również uwagę na prawomocny wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2021 r.⁶ Sąd uznał w przywołanej sprawie, że organy podatkowe nie wykazały, że doszło do oszustwa karuzelowego. Nie wykazały też, że skarżąca wiedziała lub powinna była wiedzieć, że bierze udział w oszukańczym procederze. Zdaniem Sądu przedstawione w tym zakresie argumenty organów były niespójne, powierzchowne i konstruowane na wyrost w celu udowodnienia przyjętego z góry założenia, że skarżąca jest nierzetelnym podatnikiem.

Zdaniem WSA w Łodzi: „Ciężar dowodu na okoliczność oszukańczego charakteru transakcji dokumentowanych fakturą obciąża zasadniczo organ podatkowy, a nie podatnika. Po stronie nabywcy towarów i usług istnieje zatem domniemanie, że nie ma on świadomości, iż transakcje, których jest odbiorcą, stanowiły część oszustwa podatkowego⁷.

Stanowisko Sądu jest niezwykle trafne, albowiem organy podatkowe nie mogą opierać swoich zarzutów na przypuszczeniach. Proceduralne przepisy prawa jasno obligują je do działania w granicach prawa. Swoje twierdzenia muszą zatem udowodnić, a nie ich domniemywać.

Tematyka związana z VAT i należyta starannością stała się także przedmiotem licznych orzeczeń TSUE. Niezwykle wartościowy dla podatników wyrok zapadł w dniu

11 stycznia 2024 r.⁸ Zdaniem TSUE, jeśli organy podatkowe zamierzają odmówić podatnikowi prawa do odliczenia VAT, muszą wykazać – w sposób prawnie wymagany, zgodnie z zasadami dowodowymi przewidzianymi w prawie krajowym i bez uszczerbku dla skuteczności prawa Unii Europejskiej – zarówno obiektywne okoliczności świadczące o istnieniu oszustwa w zakresie VAT, jak i te, które świadczą o tym, że podatnik dopuścił się tego oszustwa lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż nabycie towarów lub usług powoływane na poparcie tego prawa wiązało się z rzeczoną oszustwem. **Mówiąc prościej, najpierw trzeba udowodnić zaistnienie oszustwa (najczęściej dokonanego na innym etapie obrotu niż kontrolowane transakcje).** Następnie, jeśli został spełniony powyższy warunek, należy udowodnić, że podatnik **wiedział o nierzetelności postępowania innych podmiotów (tzn. że był świadomym uczestnikiem procedury albo że nie dochował należytej staranności przy weryfikacji rzetelności kontrahenta).** Oczywiście należy przypomnieć, że jeśli podatnik nie dochował należytej staranności, to nie mógł być jednocześnie świadomy oszustwa.

Warto podkreślić, że przywołane orzeczenia stanowią jedynie wycinek bogatego dorobku judykatury. Zapadły one jednak stosunkowo niedawno, przez co należy przyjąć, iż prezentują najbardziej aktualne stanowisko w kwestii omawianych powyżej zagadnień podatkowych.

2. OBOWIĄZKI ORGANÓW PODATKOWYCH: WYKAZANIE OSZUSTWA I BADANIE DOBREJ WIARY PODATNIKA

Art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁹ przewiduje, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami

członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Wypada więc wskazać, że działania zgodne z powyższą regulacją, mające na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku i uniknięcie oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać zasady neutralności VAT. Tym samym na podatników nie można nakładać obowiązków administracyjnych nieprzewidzianych w systemie VAT, które mogłyby uniemożliwić lub w znacznej mierze utrudnić skorzystanie z prawa do odliczenia.

Nie można ponadto zapominać, że podatnik działający w zaufaniu do kontrahenta, nawet gdy się okaże, że po stronie kontrahenta doszło do pewnych nieprawidłowości, pozbawiony jest co do zasady możliwości zdobycia tego rodzaju wiedzy na etapie przed nawiązaniem z nim współpracy lub w jej trakcie. **W takiej sytuacji postępowanie w dobrej wierze, z uwzględnieniem zasad należytej staranności, przesądza o prawidłowym działaniu podatnika.** Dopiero wykazanie, że działał on w złej wierze, może prowa-

dzić do wniosku, że zachowanie podatnika miało na celu doprowadzić do nieprawidłowości w zakresie rozliczania z budżetem państwa należności z tytułu VAT.

3. IMPLIKACJE ORZECZNICTWA DLA PRAKTYKI PODATKOWEJ

Najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych i TSUE wyznacza nowe, wysokie standardy interpretacji instytucji prawa podatkowego, formułuje dla organów podatkowych wyraźne wytyczne dotyczące wykazywania oszustwa oraz oceny dobrej wiary podatników. Przywołane w niniejszym tekście wyroki nie tylko podnoszą poprzeczkę w kontekście uzasadnień wydawanych decyzji podatkowych, ale również otwierają drogę do bardziej sprawiedliwych i przejrzystych procedur, z korzyścią zarówno dla podatników, jak i dla organów. Stosowanie się do owych wytycznych oznacza, że w przyszłych sporach podatkowych organy będą zobowiązane przedstawiać na poparcie swoich twierdzeń bardziej konkretne i przekonujące dowody. Sądy mogą bowiem przykładać większą uwagę do oceny staranności i uczciwości podatników, co potencjalnie doprowadzi

do sprawiedliwszego traktowania uczciwych przedsiębiorców.

Przywołane w tekście wyroki WSA we Wrocławiu i WSA w Łodzi zapadły w następstwie skarg wniesionych przez pełnomocników z Kancelarii Prawnej prof. Witolda Modzelewskiego wchodzącej w skład Grupy Instytutu Studiów Podatkowych: autora niniejszego artykułu – mec. Jakuba Sitarskiego oraz Dyrektora Generalnego Kancelarii – mec. Kamila Siłucha.

Przypisy

- ¹ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² I SA/Wr 630/22, LEX nr 3689485. W dniu opracowywania niniejszego artykułu wyrok ten był nieprawomocny.
- ³ Tamże.
- ⁴ Tamże.
- ⁵ Tamże.
- ⁶ I SA/Łd 279/21, LEX nr 3229300.
- ⁷ Tamże.
- ⁸ Wyrok w sprawie C-537/22 Global Ink Trade Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2024:6, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0537>, dostęp: 20.03.2024.
- ⁹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

NOWOŚĆ WYDAWNICZA

MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG. PROBLEMATYKA PRAWNA

Witold Modzelewski

Monografia stanowi kompleksowe opracowanie zagadnienia mechanizmu podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Głównym celem Autora stało się podjęcie próby oceny funkcjonowania tego mechanizmu i jego wpływu na ograniczenie strat w dochodach budżetowych z tytułu tego podatku oraz analiza bieżącego prawodawstwa zarówno krajowego, jak i unijnego.

Autor dokonał oceny przyjętych regulacji na tle problemów praktycznych, pojawiających się w związku z ich realizacją oraz ukazania skutków społeczno-gospodarczych i politycznych powstających na tym tle. Rozważania Autora koncentrują się na analizie i ocenie obowiązujących, wielokrotnie zmienianych aktów prawnych, stanowiących podstawę do pobierania dochodów, ale i dokonywania zwrotów podatku.

Książka zawiera nie tylko dogmatyczną analizę aktów prawnych, ale jest również studium teoretycznoprawnym, podbudowanym dorobkiem doktryny, a także orzecznictwem sądów krajowych i TSUE oraz organów podatkowych.

Cena: 189,00 zł

MONOGRAFIE PRAWNICZE

MECHANIZM PODZIELONEJ
PŁATNOŚCI W PODATKU
OD TOWARÓW I USŁUG.
PROBLEMATYKA PRAWNA

WITOLD MODZELEWSKI



Relacja zasad *in dubio pro reo* i *in dubio pro tributario* oraz stosowanie zasady domniemania niewinności przez organy podatkowe

Jacek Sobiech

Student prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

Hubert Woelke

Student prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

Celem niniejszego artykułu jest omówienie relacji między zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, zawartą w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, a zasadą domniemania niewinności, ugruntowaną przepisami ustawy z dnia 7 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego², które są zasadami prawa publicznego, oraz wpływu zasady *in dubio pro reo* na decyzje wydawane przez organy podatkowe.

1. ZASADA ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI NA KORZYŚĆ PODATNIKA W ROZUMIENIU PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

W myśl zasady wyrażonej w art. 2a o.p. niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Norma ta, w pierw wywodzona z przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³ jako ogólna zasada prawa, została wprowadzona jako zasada ustawowa w dniu 1 stycznia 2016 r.⁴

Głównym celem wyrażenia ustawowej gwarancji *in dubio pro tributario* było zaprzestanie błędnej praktyki stosowania przez organy administracji państwowej zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść fiskusa (*in dubio pro fisco*), która była szkodliwa i niezgodna z myślą innych zasad ujętych wprost w przepisach Ordynacji podatkowej, takich jak zawarta w art. 121 zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Również przedstawiciele ówczesnej doktryny słusznie podkreślali rolę zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika oraz możliwości jej

stosowania: „Zasada *in dubio pro tributario* znajdzie zastosowanie tylko wtedy, gdy wykładnia przepisu krajowego w zgodzie z dyrektywą nie da należytych rezultatów, tj. nie doprowadzi do jednoznacznego wniosku co do brzmienia przepisu. Wykładnia według zasady *in dubio pro tributario* powinna być prowadzona wyłącznie w granicach wyznaczonych przez zasadę zgodności z dyrektywą”⁵.

Funkcją aksjologiczną omawianej zasady jest zwiększenie ochrony podatnika, szczególnie w sytuacjach uchwalania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi wątpliwości. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z funkcjonowaniem wadliwych uregulowań. Ustawodawca powinien przykładać należytą staranność przy tworzeniu wszystkich przepisów, a zwłaszcza tych, które dotyczą sfery praw i obowiązków, a do tych należy zaliczyć normy prawa podatkowego⁶. Organ podatkowy – jako adresat bezpośredni zasady – nie może dopuścić do niekorzystnego dla podatnika rozwiązania, a podatnik – jako adresat pośredni – ma zapewnione prawo do powołania się na przepis wówczas, gdy organ go nie zastosuje.

Analizowana zasada znajduje zastosowanie, jeśli spełnione są łącznie trzy warunki:

- 1) konieczne jest zaistnienie wątpliwości dotyczących treści przepisów prawa podatkowego (w tym, jak wskazuje literatura, także prawa innego niż polskie, znajdującego się w katalogu z art. 3 pkt 2 o.p.⁷);
- 2) wykazane wątpliwości powinny mieć nierozstrzygalny charakter. Jeżeli zaś wątpliwości istnieją, ale można je rozwiązać w procesie wykładni, zasada *in dubio pro tributario* nie znajduje zastosowania. Przy czym jak wskazuje orzecznictwo, same różnice w interpretacji organów nie są przeszkodą niedającą się usunąć⁸, nadto art. 2a o.p. nie znajduje zastosowania w każdej sytuacji, w której wynik wykładni dokonanej przez organ podatkowy oznacza dla podatnika niekorzystne konsekwencje⁹;
- 3) eliminacji wątpliwości musi towarzyszyć możliwość przyjęcia takiego rozwiązania, którego efektem będzie istnienie korzyści dla podatnika. Art. 2a o.p. nie będzie miał więc zastosowania, jeśli żadne z przyjętych rozstrzygnięć nie będzie prowadziło do jakichkolwiek korzyści

dla podatnika, a stanie się tak np. wtedy, gdy przy jednej i drugiej interpretacji przepisu konsekwencja dla podatnika będzie tożsama – konieczność zapłaty przez niego podatku w takiej samej wysokości¹⁰.

Jak Minister Finansów wskazał w interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r.¹¹, wydanej w sprawie stosowania art. 2a o.p., zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Z treści przywołanego uregulowania nie można jednak wyprowadzać twierdzenia, że w zakresie usuwania wątpliwości co do stanu faktycznego obowiązuje norma odwrotna.

Również według poglądu dominującego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) rzeczona zasada nie ma zastosowania w przypadku pojawienia się wątpliwości dotyczących stanu faktycznego. W postępowaniu podatkowym art. 2a o.p. nakazuje stosować zasadę *in dubio pro tributario* wyłącznie w odniesieniu do treści przepisów prawa podatkowego. Zasada ta generalnie nie ma zastosowania do wątpliwości co do stanu faktycznego, o ile w ogóle takie wystąpią¹².

2. ZASADNICZE ZNACZENIE DOMNIEMANIA NIEWINNOŚCI W POSTĘPOWANIU KARNYM

Domniemanie niewinności odgrywa w postępowaniu karnym kluczową rolę gwarancyjną, należy przy tym do jego naczelnych zasad. Zasady procesu karnego są istotne w zakresie kształtowania jego modelu, jak i wprowadzania w nim konkretnych rozwiązań normatywnych. W doktrynie ich fundamentalne znaczenie nie budzi wątpliwości¹³. Jednocześnie niektórym zasadom przypisuje się rolę szczególną, określić można je mianem zasad naczelnych, bez których postępowanie karne nie byłoby w stanie spełnić swojej nadrzędnej funkcji, a zatem doprowadzić do rozwiązania konfliktu wywołanego popełnieniem przestępstwa. Wśród zasad naczelnych wymienić można zasady takie, jak prawo do obrony, kontradyktoryjność czy też rzeczona domniemanie niewinności. Są zatem te zasady do pewnego stopnia intuicyjne, bez nich procesu nie wyobrażają sobie zarówno

zwykli jego uczestnicy, tacy jak prokurator i sąd, jak i ogół społeczeństwa, a przy tym takie, które są zakorzenione w systemie od dawna, przez to ugruntowane zarówno aksjologicznie, jak i normatywnie.

Domniemanie niewinności ma w obecnym ujęciu charakter wielopłaszczyznowy. O pierwszej z owych płaszczyzn jest mowa w art. 5 § 1 k.p.k.: „Oskarżonego uważa się za niewinnego, dopóki wina jego nie zostanie udowodniona i stwierdzona prawomocnym wyrokiem”. Domniemanie niewinności rozciąga się zatem także na okres po skazaniu w pierwszej instancji, a więc aż do momentu, gdy orzeczenie sądowe (niezależnie od tego, czy pierwszej, czy też drugiej instancji) stanie się prawomocne. W doktrynie akcentuje się podstawy aksjologiczne takiego rozwiązania: „Ustawodawca świadomie konstruuje więc prawne domniemanie niewinności, będące niejednokrotnie w opozycji do domniemania faktycznego, aby ustrzec oskarżonego przed przetrucaniem na niego ciężaru dowodu oraz wyeliminować pochopne skazania, bazujące nie na wnikliwej ocenie całości kształtu materiału dowodowego, dokonywanej z perspektywy konieczności szczegółowej weryfikacji tezy oskarżenia, lecz na podążaniu za sugestią wynikającą z części zgromadzonych przez oskarżenie dowodów”¹⁴.

Kolejną płaszczyzną zasada się na kwestii dowodzenia – ciężar dowodu został nałożony na podmiot (czy to oskarżyciela prywatnego, czy też publicznego) chcący doprowadzić do skazania oskarżonego. A zatem nieco podobnie jak w postępowaniu cywilnym musi on dowodzić swoich racji, znajdując się po stronie, którą swoiście można nazwać stroną inicjującą pod kątem impulsu procesowego prowadzącego do wszczęcia postępowania. Jeśli zatem przedstawione dowody nie są wystarczające, nie może dojść do skazania. Powyższe można określić jako wpływ czy też przejaw domniemania niewinności w postępowaniu dowodowym *sensu largo*. Przejawem *sensu stricto* natomiast należy określić regułę *in dubio pro reo* (*explicite* wyrażoną w art. 5 § 2 k.p.k.). Określa ona wprost niezbędny sposób działania organów procesowych w sytuacji, gdy co do konkretnego dowodu powstają wątpli-

wości, tj. przyznaje prymat gwarancjom oskarżonego, a jednocześnie wymusza większą staranność działania i wnikliwość oskarżyciela. Jednocześnie orzecznictwo podkreśla, że takowe wątpliwości muszą mieć charakter nieusuwalny: „Zastosowanie zasady *in dubio pro reo* ogranicza się do sytuacji, gdy wątpliwości stąd wynikające mają charakter nieusuwalnych”¹⁵.

3. RELACJA PUBLICZNOPRAWNYCH ZASAD DOMNIEMANIA NIEWINNOŚCI W POSTĘPOWANIU KARNYM Z *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO* W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Zarówno domniemanie niewinności, będące naczelną zasadą postępowania karnego, jak i zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika oparte są na wspólnej podstawie natury aksjologicznej – ich głównym celem jest doprowadzenie do sprawiedliwego rozstrzygnięcia postępowania, zagwarantowania rzetelności procesu w stanie budzącym zasadnicze wątpliwości odnośnie do końcowego rozstrzygnięcia. Występuje zatem sytuacja, w której organ stosujący prawo, tj. w przypadku prawa podatkowego organ podatkowy¹⁶, a w przypadku postępowania karnego organ karny (sąd albo organ prowadzący postępowanie przygotowawcze), po przeprowadzeniu wszelkich możliwych środków dowodowych (*in dubio pro reo*) lub po przeprowadzeniu wykładni przepisów prawa podatkowego (*in dubio pro tributario*) nie jest w stanie ustalić określonej okoliczności (*in dubio pro reo*) lub nie jest w stanie wybrać jednej z co najmniej dwóch wykładni przepisów prawa, gdyż obie mogłyby zostać uznane za poprawne, różnią się zaś kwestią osiągnięcia korzyści przez podatnika lub organ.

Czynnikami odróżniającymi obie zasady jest stosowanie ich do stanu faktycznego – w postępowaniu karnym domniemanie niewinności znajduje zastosowanie w sytuacji wystąpienia wątpliwości dotyczących stanu faktycznego, a zasada *in dubio pro tributario* – zgodnie ze wspomnianą interpretacją ogólną z dnia 29 grudnia 2015 r. oraz opinią większości doktryny – nie znajduje zastosowania w sytuacji wykrycia wątpliwości dotyczących stanu faktycznego.

Warto jednak także przywołać orzeczenia NSA łączące zasadę *in dubio pro tributario* z zasadą *in dubio pro reo*, wskazujące na możliwość zastosowania pierwszej w razie wątpliwości co do stanu faktycznego. W ocenie Sądu nie można zawężyć rozumienia zasady *in dubio pro tributario* jedynie do wykładni prawa, ale ze względu na treść zasady *in dubio pro reo* należy ją odnosić także do wątpliwości faktycznych¹⁷. W innym orzeczeniu NSA – jeszcze przed zawarciem zasady *in dubio pro tributario* w art. 2a o.p. i wydaniem dotyczącej go interpretacji – orzekł, że zasada ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 o.p. nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (materialnego i procesowego), ale podobnie jak zasada *in dubio pro reo* w prawie karnym odnosi się również do wątpliwości faktycznych. Tym samym wszelkie wątpliwości związane z materiałem dowodowym oraz ustaleniami faktycznymi winny być interpretowane na korzyść podatników¹⁸.

Również doktryna z okresu sprzed wydania interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r. wiąże zasadę rozstrzygnięcia na korzyść podatnika z wątpliwościami co do stanu faktycznego: „Organ rozstrzygający w sprawie będzie musiał ocenić, czy istniejąca wątpliwość ma istotne znaczenie dla ustalenia prawdy materialnej. Może bowiem się okazać, że co prawda istnieje wątpliwość co do jednego z dowodów w sprawie, ale ta sama okoliczność, jest jeszcze potwierdzona innymi dowodami. Jeżeli natomiast wątpliwość dotyczy okoliczności faktycznej rozstrzygającej w sprawie, to organ podatkowy nie będzie miał innej możliwości, niż rozstrzygnąć ją na korzyść podatnika”¹⁹.

Wobec powyższego należy powziąć wątpliwość, czy wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna z dnia 29 grudnia 2015 r. jest słuszna z perspektywy aksjologii przepisu, mającego tożsamą podstawę z zasadą postępowania karnego, znajdującą zastosowanie do wątpliwości dotyczących stanu faktycznego. Oczywiście odniesienie normy zawartej w art. 2a o.p. jedynie do wątpliwości co do przepisów nie wprowadza stosowania zasady *in dubio pro fisco* w kontekście stanu faktycznego,

a konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego o takim stopniu wnikliwości i pewności, aby nie było miejsca na wątpliwość w tym zakresie.

Wskazuje się, że do naruszenia zasady domniemania niewinności w postępowaniu karnym dochodzi nie tylko wtedy, gdy organ karny powziął wątpliwości, lecz także wtedy, gdy z obiektywnego punktu widzenia powinien był je powziąć. Sąd Najwyższy (dalej: SN) zauważa, że „do kręgu wątpliwości, o których mowa w art. 5 § 2 Kodeksu postępowania karnego, należą nie tylko dostrzegane przez sąd, ale również takie, które powinny być zauważone”²⁰.

Analogicznie w przypadku postępowania podatkowego, w sytuacji, gdy podatnik powoła się na zasadę *in dubio pro tributario*, a w ocenie fiskusa nie znajdzie ona zastosowania w konkretnej sprawie, organ musi dokładnie uzasadnić swoje stanowisko. Jeżeli organ nie zastosuje art. 2a o.p. w sprawie, w której zaistniały przesłanki do odwołania się do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, sąd administracyjny będzie mieć podstawę, aby taką decyzję uchylić. Organ powinien zastosować wspomniany artykuł, jeżeli w danej sprawie pojawią się wątpliwości co do znaczenia przepisu, których nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowej jego wykładni. Wówczas należy się opowiedzieć za tym znaczeniem, które jest korzystniejsze dla podatnika. Przy dokonywaniu wykładni przepisów fiskus powinien też uwzględniać orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC).

Oczekuje się zatem od organów w obu postępowaniach przykładania szczególnej uwagi do rzeczonych zasad, a zatem swoistego testu w postaci każdorazowego sprawdzenia, czy w danej sprawie winny mieć zastosowanie.

Warto nadto zauważyć, że współczesna teoria prawa neguje dyrektywę wykładni *clara non sunt interpretanda*, a kładzie nacisk w procesie poznawania prawa na jego interpretację, krytykuje także związaną z koncepcją formalizmu dyrektywę *interpretatio cessat in claris*.

4. ZWIĄZANIE ORGANU KARNEGO ROZSTRZYgniĘCIEM ORGANU PODATKOWEGO I ZWIĄZANIE ORGANU PODATKOWEGO ROZSTRZYgniĘCIEM SĄDU KARNEGO

Z uwagi na powyższe rozważania, wskazujące na rolę obu zasad i doniosłość praktyczną w tychże postępowaniach, nasuwa się pytanie dotyczące ich wzajemnej relacji. Przy tym relacja ta występować może z natury rzeczy w różnej konfiguracji, a zatem najpierw zapaść może rozstrzygnięcie sądu karnego, potem zaś organu postępowania podatkowego, jak i odwrotnie, stąd rozważyć trzeba każdą z tych możliwości. Uznać przy tym należy, że oba postępowania muszą dotyczyć tożsamych czynów w zakresie zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym.

W sytuacji, gdy pierwszy wyda rozstrzygnięcie organ podatkowy, konieczne jest dokonanie swoistego ważenia dóbr. Z jednej strony konieczna jest szczególna dbałość o realizację zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP, z której z kolei wynika m.in. zasada państwa prawnego²¹. Owa dbałość musi się wyrażać również w tym, że organy państwa nie kwestionują nawzajem swych rozstrzygnięć, tak aby nie podważać swojego autorytetu. Chroniona musi być zatem spójność systemu, która ma owocować zaufaniem obywateli do państwa. Na marginesie zauważyć należy, że organ postępowania karnego dysponuje instrumentem – w postaci zawieszenia postępowania – pozwalającym mu zachećkać na rozstrzygnięcie organu podatkowego. Jednocześnie takie rozwiązanie może niewątpliwie przyczynić się do zwiększenia przewlekłości postępowania. Z drugiej strony nie można oczekiwać od organu karnego, że będzie respektował rozstrzygnięcia i ustalenia w oczywisty sposób niezgodne z prawdą materialną i wydane z oczywiście rażącym naruszeniem procedur, jest wszak obowiązany dążyć do ustalenia w toku postępowania prawdy materialnej, na podstawie której wyda następnie rozstrzygnięcie. Realizacji tego obowiązku służy zwłaszcza zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu

karnego, wyrażona *explicite* w art. 8 k.p.k.

Jednocześnie zjawiskiem niepożądanym i niemożliwym do pogodzenia z podstawowymi zasadami ustroju Rzeczypospolitej Polskiej byłoby finalne funkcjonowanie w obrocie prawnym orzeczeń jawnie ze sobą sprzecznych, a odnoszących się do tej samej materii. W doktrynie wskazuje się, że „zasada zaufania stoi na przeszkodzie ku temu, aby w obrocie istniały paralelnie (bez skonfrontowania ich przez organ państwowy) takie dwa wykluczające się rozstrzygnięcia. Paralelność eliminować będą organy karnoprocesowe działające po uprawomocnieniu się merytorycznego rozstrzygnięcia administracyjnego”²². Co za tym idzie, jeżeli w obrocie prawnym funkcjonują jednak dwa oczywiście sprzeczne rozstrzygnięcia, ciężar sanowania tej sytuacji spoczywa na organie procesowym karnym.

Należy również rozważyć przypadek, w którym jako pierwszy wydaje rozstrzygnięcie sąd karny, następnie zaś organ podatkowy. Biorąc pod uwagę funkcję gwarancyjną domniemania niewinności, a także szczególnie represyjny charakter postępowania karnego (pod kątem represji zarówno osobistej, jak i majątkowej), mając jednocześnie na względzie aksjologię polskiego systemu prawnego, należy przychylić się do twierdzenia, że organ podatkowy jest związany domniemaniem niewinności wynikającym z postępowania karnego. Jednocześnie owo domniemanie objawia się w ten sposób, że jest swoistym efektem postępowania karnego, jeśli nie zakończy się ono prawomocnym skazaniem oskarżonego. Jeśli zatem postępowanie karne nie zakończy się prawomocnym skazaniem oskarżonego, to uznać należy, że organ podatkowy jest związany domniemaniem niewinności z tego wynikającym, w zakresie tym postępowaniem objętym.

Powyższy pogląd znajduje aprobatę w doktrynie: „nie ulega wątpliwości, że organy podatkowe i sądy administracyjne związane są domniemaniem niewinności”²³. Takie stanowisko natomiast „wyklucza twierdzenie z polskiej judykatury, iż sąd administracyjny związany jest jedynie prawomocnym skazującym wyrokiem karnym”²⁴.

Należy zaakcentować przy tym, iż uznawanie przez część organów, że rozstrzygnięcie karne wiąże je jedynie w sytuacji, gdy wydano wyrok skazujący, byłoby zarówno niespójne, jak i niezgodne z podstawowymi założeniami aksjologicznymi polskiego systemu prawnego.

Niniejsze zagadnienie stało się także przedmiotem orzeczenia ETPC, który w wyroku z dnia 23 października 2014 r. uznał, że „uniewinnienie w sprawie karnej musi zostać uwzględnione w każdym późniejszym postępowaniu, bez względu na to, czy jest to postępowanie karne, czy postępowanie innego rodzaju”²⁵.

5. PODSUMOWANIE

System prawny stanowi holistyczną całość. Widoczne jest to we wspólnych podstawach aksjologicznych zasad prawa publicznego, gwarantujących jednostce prawa przed organami państwa. Szczególny wpływ widać na przykładzie omówionych powyżej zasad *in dubio pro reo* i *in dubio pro tributario*, na co wskazuje zarówno doktryna, jak i orzecznictwo. Ugruntowana zasada domniemania niewinności stanowiła punkt odniesienia w ustawowym kształtowaniu zasady rozstrzygania na korzyść podatnika. Nadto – jak zauważa się w orzecznictwie ETPC – konsekwencje gwarancyjne zasady postępowania karnego rozciągają się na postępowanie podatkowe, tj. wywierają wpływ na decyzje organów podatkowych, które muszą uwzględniać rozstrzygnięcia podejmowane w postępowaniu karnym.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 37, dalej: „Kodeks postępowania karnego” lub „k.p.k.”.
- 3 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 4 Zmiana na mocy art. 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197).
- 5 *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2013.
- 6 M. Popławski, w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe*.

- 7 R. Bernat, *Stosowanie zasady „in dubio pro tributario”. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r.*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 10, s. 101-118.
- 8 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2017 r., I SA/Sz 420/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3F18702963>, dostęp: 20.03.2024.
- 9 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 marca 2017 r., I SA/Po 1261/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8E674FAA96>, dostęp: 20.03.2024.
- 10 M. Popławski, dz. cyt., art. 2 (a).
- 11 Interpretacja ogólna nr PK4.8022.44.2015 Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. Urz. Ministra Finansów z 2016 r. poz. 4, dalej: interpretacja ogólna z dnia 29 grudnia 2015 r.
- 12 Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2021 r., II FSK 3633/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3F8889AE7D>, dostęp: 20.03.2024.
- 13 P. Wiliński, *Fenomen zasad procesu karnego*, w: *Zasady procesu karnego* (System Prawa Karnego Procesowego, t. 3), red. P. Hofmański, P. Wiliński, Warszawa 2014, LEX/el.
- 14 S. Pawelec, *Zasada domniemania niewinności w polskim procesie karnym*, w: *Zasady procesu karnego* (System Prawa Karnego Procesowego, t. 3), red. P. Hofmański, P. Wiliński, Warszawa 2014.
- 15 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 20 października 2023 r., II AKa 137/21, LEX nr 3630871.
- 16 Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji legalnej pojęcia organu podatkowego. W doktrynie przyjmuje się, że jest nim podmiot reprezentujący związek publicznonprawny, w którego zakresie kompetencji leży wykonywanie czynności związanych z wymiarem i poborem podatków. Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 60.
- 17 Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2018 r., II FSK 627/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CADA6CD8E8>, dostęp: 20.03.2024.
- 18 Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., II FSK 224/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C91FBE8EEF>, dostęp: 20.03.2024.
- 19 A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Łódź 2011.
- 20 Wyrok SN z dnia 12 października 2023 r., III KK 314/22, LEX nr 3614617.
- 21 M. Florczak-Wątor, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, wyd. 2, LEX/el. 2021, art. 2.
- 22 W. Gontarski, *Organy podatkowe związane domniemaniem niewinności wynikającym z uprzedniego wyroku karnego. Glosa do wyroku ETPC z dnia 23 października 2014 r.*, 27785/10, LEX/el. 2015.
- 23 Tamże.
- 24 Tamże.
- 25 Wyrok ETPC z dnia 23 października 2014 r., 27785/10, *Melo Tadeu v. Portugalia*, LEX nr 1523288.

Rozpoczęcie prowadzenia pozarolniczej działalności jako wspólnik spółki partnerskiej (Mały ZUS Plus) – interpretacja indywidualna Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2024 r. (DI/100000/43/1/2024)

Uzasadnienie

Dnia 1 stycznia 2024 r. do Oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w Gdańsku wpłynął wniosek [...] o wydanie interpretacji indywidualnej w trybie art. 34 ustawy – Prawo przedsiębiorców. Wniosek został uzupełniony pismem złożonym w dniu 20 stycznia 2024 r.

Wnioskodawczyni w treści wniosku wskazała, że od dnia 1 stycznia 2020 r. prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą pod firmą [...], numerem identyfikacji podatkowej: [...].

Przeważającym rodzajem wykonywanej przez Wnioskodawczynię, zgodnie z klasyfikacją PKD jest działalność prawnicza (69.10.Z). Prowadzona przez Wnioskodawczynię działalność gospodarcza jest pozarolniczą działalnością, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 z późn. zm.) (dalej jako: „u.s.u.s.”).

W związku z prowadzoną działalnością Wnioskodawczym podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 5 u.s.u.s. Wnioskodawczyni od początku 2023 r. korzysta z obniżonej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, o której mowa w art. 18c u.s.u.s. – tzw. Mały ZUS Plus.

Wnioskodawczyni, w dniu 22 września 2023 roku w [...] zawarła z [...] umowę spółki partnerskiej, która prowadzi działalność gospodarczą pod firmą [...] (dalej jako: „Spółka”). Zgodnie z umową Spółki:

– czas trwania Spółki jest nieoznaczony;

- wolnym zawodem wykonywanym w ramach Spółki jest zawód adwokata;
- Wnioskodawczyni posiadała 50% udziału w zysku i stratach Spółki;
- rozwiązanie Spółki powoduje m.in. wypowiedzenie umowy Spółki przez partnera lub wierzyciela partnera;
- każdy partner może wypowiedzieć umowę Spółki z zachowaniem trzymiesięcznego okresu wypowiedzenia, w formie pisemnego oświadczenia złożonego pozostałym partnerom;
- w przypadku, gdy w Spółce pozostaje jeden partner lub gdy tylko jeden partner posiada uprawnienia do wykonywania wolnego zawodu związanego z przedmiotem działalności Spółki, Spółka ulega rozwiązaniu najpóźniej z upływem roku od dnia zaistnienia któregośkolwiek z tych zdarzeń.

Tego samego dnia tj. 22 września 2023 r., został złożony wniosek o rejestrację spółki w Rejestrze Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Skarbowego. Spółka została zarejestrowana w dniu 29 września 2023 r. [...] Spółka została również zgłoszona zgodnie z obowiązującymi regulacjami do właściwego Urzędu Skarbowego oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. [...]

Wnioskodawczyni nie rozpoczęła jednak prowadzenia pozarolniczej działalności w ramach statusu wspólnika w Spółce. Już następnego dnia po zawarciu umowy Spółki tj. 23 września 2023 r. Wnioskodawczyni wraz z drugą współniczką zawarły aneks do wskazanej umowy Spółki, zmieniając ją w ten sposób, że z przesłanek rozwiązania Spółki zostało wykreślone

wypowiedzenie umowy Spółki przez partnera lub wierzyciela partnera, zaś wypowiedzenie umowy Spółki przez każdego partnera może nastąpić z zachowaniem pięciodniowego okresu wypowiedzenia, w formie pisemnego oświadczenia złożonego pozostałym partnerom.

Tego samego dnia tj. 23 września 2023 r. Wnioskodawczyni złożyła pisemne wypowiedzenie umowy Spółki z zachowaniem pięciodniowego okresu wypowiedzenia. Złożenie wypowiedzenia zostało potwierdzone w formie pisemnej przez [...], która jednocześnie podjęła decyzję o kontynuowaniu działalności Spółki przez okres maksymalnie jednego roku zgodnie z art. 98 § 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 z późn. zm.) (dalej jako: „k.s.h.”). Dodatkowo, umowa Spółki została odpowiednio zmodyfikowana w celu odzwierciedlenia zmienionego stanu osobowego wspólników. Wnioskodawczyni działając na podstawie art. 43 ze zm., 8 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 z późn. zm.) (dalej jako: „k.c.”) udzieliła pisemnej zgody na zachowanie w firmie Spółki swojego nazwiska pomimo utracenia statusu partnera. Wnioskodawczyni występując ze Spółki otrzymała zwrot swojego wkładu pieniężnego w wysokości [...] złotych.

Wskazany okres wypowiedzenia umowy Spółki skutecznie upłynął z dniem 28 września 2023 r., a więc jeszcze przed datą wpisu Spółki do rejestru (co miało miejsce dnia 29 września 2023 r.). W związku z tym należy uznać, że Wnioskodawczyni nie rozpoczęła

prowadzenia pozarolniczej działalności jako wspólnik spółki partnerskiej w rozumieniu art. 8 ust. 6 pkt 4 u.s.u.s. Zmiany osobowe w Spółce zostaną zgłoszone i ujawnione w Rejestrze Przedsiębiorców.

Wnioskodawczynie zaznacza, że w całym roku 2023 spełniła wszystkie pozostałe warunki uprawniające ją do dalszego korzystania z ulgi w roku 2024, jak również nie znajdują do niej zastosowania inne wyłączenia wskazane w art. 18c ust. 11 pkt 1-3 i 5-6 u.s.u.s. W takiej sytuacji Wnioskodawczynie zamierza kontynuować korzystanie z ulgi Mały ZUS Plus również przez okres 2024 r.

We własnym stanowisku w sprawie Wnioskodawczynie wskazała, że biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny oraz okoliczność spełnienia wszystkich pozostałych warunków utrzymania ulgi, stanowisko Wnioskodawczynie polega na uznaniu, że w 2024 r. nadal będzie ona uprawniona do korzystania z Małego ZUS-u Plus, ponieważ nie zajdzie wobec niej negatywna przesłanka określona w art. 18c ust. 11 pkt 4 u.s.u.s. Wnioskodawczynie nie posiadała bowiem w 2023 r. statusu wspólnika spółki osobowej, a tym samym nie była ona uważana za osobę prowadzącą pozarolniczą działalność w postaci wspólnika spółki partnerskiej, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 4 u.s.u.s.

Zgodnie z art. 94 k.s.h. spółka partnerska powstaje z chwilą jej wpisu do rejestru. Zgodnie z opinią doktryny: „[...] wpis spółki do rejestru ma znaczenie konstytutywne. Decydujący jest tu więc sam wpis jako czynność będąca odzwierciedleniem podjętych przez sąd postanowień [...]. Podmiotowość prawną i związane z tym zdolności uzyskuje się od chwili wpisu do rejestru. Od tego momentu spółka może nabywać prawa we własnym imieniu, w tym nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania (na przykład kredyt), może pozywać i być pozywaną. Od tego dopiero momentu działać może pod własną firmą. Od momentu wpisu mamy do czynienia z wyodrębnieniem organizacyjnym i majątkowym uzasadniającym szczególne zasady odpowiedzialności partnerów. Przed wpisem do rejestru nie możemy mówić o powstaniu spółki w organizacji na wzór spółek kapitałowych po

związaniu. [...] Konstrukcję przed wpisem do rejestru można nazwać mianem «przedspółki» partnerskiej i stosujemy do niej odpowiednio przepisy o spółce cywilnej. Trudno obecnie przyjąć stosowanie innych przepisów dotyczących spółek handlowych wobec braku podmiotowości spółki i przyjęcie odpowiedzialności subsidiarnej razem ze spółką, która przecież nie istnieje.” (tak w: A. Kidyba [w:] M. Dumkiewicz, A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2023, art. 94). Przytoczony pogląd potwierdza, że Wnioskodawczynie utraciła status partnera jeszcze przed rzeczywistym powstaniem Spółki. Bez znaczenia pozostaje tutaj okoliczność, że Wnioskodawczynie została uwzględniona we wpisie Spółki do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego i nadal pozostaje wskazana na liście wspólników Spółki. Decydująca bowiem w tym przypadku pozostaje data skutecznego wypowiedzenia umowy Spółki przez Wnioskodawczynie, a nie moment jej wykreślenia z rejestru. Potwierdza to ugruntowane podejście doktryny: „Wpis zarówno wspólników spółki osobowej, jak i kapitałowej, członków organów spółki kapitałowej, tj. zarządu, rady nadzorczej, ma charakter deklaratoryjny. Należy więc podkreślić, że wpis nie decyduje o tym, czy ktoś jest, czy nie jest wspólnikiem (członkiem zarządu, członkiem rady nadzorczej). [...] Fakt pozostawania wspólnikiem nie zależy od okoliczności wpisu do rejestru. Wynika stąd, że niekoniecznie osoba wpisana do rejestru jest rzeczywistym wspólnikiem i odwrotnie, osoba niewpisana może w rzeczywistości być wspólnikiem. [...] Przypisanie na płaszczyźnie prawa podatkowego konstytutywnego bądź deklaratywnego charakteru postanowieniu o wpisie zmiany składu personalnego spółki osobowej prawa handlowego determinuje dokładne określenie momentu dokonania zmiany w składzie osobowym wspólników spółki osobowej, który to moment ma doniosłe znaczenie w zakresie prawnopodatkowym” (tak w: W. Jaworski, *Charakter postanowienia o wpisie do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego zmiany składu personalnego wspólników spółki*

osobowej prawa handlowego na płaszczyźnie prawa podatkowego, PP 2013, nr 2, s. 29-34).

Wskazane podejście potwierdzone jest również w przepisach systemu ubezpieczeń społecznych. Zgodnie z art. 13 pkt 4b u.s.u.s. wspólnicy spółki partnerskiej podlegają obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym dopiero od dnia wpisania spółki do Krajowego Rejestru Sądowego aż do dnia wykreślenia spółki z Krajowego Rejestru Sądowego albo zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce.

Przekładając wskazany przepis na grunt zaprezentowanego stanu faktycznego, należy uznać, że Wnioskodawczynie nie nabyła statusu wspólnika spółki partnerskiej gdyż wyzbyła się ona swojego ogółu praw i obowiązków jeszcze przed momentem dokonania wpisu Spółki do KRS. Zgodnie z przytoczoną regulacją Wnioskodawczynie nie powinna podlegać obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym z tytułu statusu partnera w Spółce. Ten wniosek należy przenieść na grunt wykładni definicji osoby prowadzącej pozarolniczą działalność jako wspólnik spółki partnerskiej z art. 8 ust. 6 pkt 4 u.s.u.s. Skoro, Wnioskodawczynie nie podlegała obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym z tytułu posiadania statusu wspólnika spółki partnerskiej, jak również, w rozumieniu przepisów prawa handlowego, w ogóle nie nabyła statusu partnera, to należy uznać, że Wnioskodawczynie nie rozpoczęła prowadzenia pozarolniczej działalności w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych jako partner Spółki.

W powyżej opisanych okolicznościach należy dojść do wniosku, że Wnioskodawczynie nie wypełniła przesłanek prowadzenia pozarolniczej działalności jako wspólnik spółki partnerskiej, a przez to nie będzie miała do niej zastosowania negatywna przesłanka uniemożliwiająca kontynuowanie ulgi Mały ZUS Plus. Wobec tego Wnioskodawczynie spełniła wszystkie warunki uprawniające ją do dalszego korzystania z ulgi Mały ZUS Plus w 2024 roku.

Uzupełniając wniosek pismem złożonym w dniu 20 stycznia 2024 r. Wnioskodawczynie wskazała, że roczny przychód z pozarolniczej działalności

gospodarczej uzyskany w poprzednim roku kalendarzowym 2023 nie przekroczył kwoty 120 000,00 zł, ponieważ wyniósł on [...] zł. Ponadto Wnioskodawczyni w poprzednim roku kalendarzowym 2023 r., biorąc pod uwagę stan faktyczny przedstawiony we wniosku o interpretację, nie prowadziła pozarolniczej działalności, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 2-5 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, a jedynie pozarolniczą działalność gospodarczą wskazaną w art. 8 ust. 6 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Mając na uwadze treść wniosku oraz obowiązujące przepisy, Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku stwierdza co następuje:

Stanowisko przedsiębiorcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczące możliwości opłacania w bieżącym roku kalendarzowym składek na ubezpieczenia społeczne od podstawy wymiaru nie niższej niż ustalona na zasadach wynikających z art. 18c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, uznać należy za prawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 34 ust. 1 ustawy – Prawo przedsiębiorców przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przysiężnych (art. 34 ust. 2 ustawy).

Natomiast w myśl art. 83d ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych Zakład wydaje interpretacje indywidualne, o których mowa w art. 34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców w zakresie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur

Pomostowych oraz podstawy wymiaru tych składek.

Zagadnienia dotyczące podlegania ubezpieczeniom społecznym, obowiązku opłacania składek i ustalania podstawy wymiaru składek na te ubezpieczenia regulowane są za pośrednictwem ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. W art. 6 ust. 1 tej ustawy ustawodawca wskazał katalog podmiotów objętych obowiązkiem ubezpieczenia emerytalnego i ubezpieczeń rentowych. Wyliczenie zawarte we wskazanym przepisie jest wyczerpujące i ma charakter zamknięty.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 5, art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 4 tej ustawy, osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności do dnia zaprzestania wykonywania tej działalności, z wyłączeniem okresu, na który wykonywanie działalności zostało zawieszona na podstawie art. 36aa oraz przepisów ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców. Stosownie do treści art. 11 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych osoby prowadzące pozarolniczą działalność podlegają ubezpieczeniu chorobowemu dobrowolnie, na swój wniosek.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszły w życie zmiany ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, wprowadzone ustawą z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu obniżenia składek na ubezpieczenia społeczne osób fizycznych wykonujących działalność gospodarczą na mniejszą skalę (Dz.U. z 2018 r. poz. 1577), inaczej zwana ustawą o tzw. „małym ZUS”. Dodano do ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych art. 18c, który określa nowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne niektórych osób prowadzących działalność gospodarczą, które spełniają warunki określone w ustawie. Jednocześnie z dniem 1 lutego 2020 r. weszła w życie ustawa z dnia 12 grudnia 2019 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 2550), ustawa o tzw. „małym ZUS

plus”, którą dokonano zmiany brzmienia art. 18c.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem ww. przepisu art. 18c ust. 1 i ust. 7 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonego, o którym mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1, którego roczny przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskany w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 120 000 złotych, uzależniona jest od dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego w poprzednim roku kalendarzowym. Roczny limit przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w ust. 1, w przypadku rozpoczęcia, zakończenia lub zawieszenia prowadzenia działalności w ciągu poprzedniego roku kalendarzowego zmniejsza się proporcjonalnie, dzieląc kwotę 120 000 złotych przez liczbę dni kalendarzowych w poprzednim roku kalendarzowym i mnożąc przez liczbę dni kalendarzowych prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym. Otrzymany wynik jest zaokrąglany do pełnych groszy w górę, jeśli końcówka jest równa lub wyższa niż 0,5 grosza, lub w dół, jeśli jest niższa.

Górny limit przychodu uzyskanego z działalności w 2023 r. wynosi 120 000 zł dla osób prowadzących działalność przez cały rok.

Górny limit przychodu uzyskanego z działalności w 2023 r. prowadzących działalność przez niecały rok należy ustalić proporcjonalnie pomniejszając roczny limit.

W myśl art. 18c ust. 2 ustawy podstawa wymiaru składek, o której mowa w ust. 1, nie może przekroczyć 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia ogłoszonego w trybie art. 19 ust. 10 na dany rok kalendarzowy i nie może być niższa niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w styczniu danego roku.

Powyższe nie ma zastosowania do osób, które lub do których:

- 1) w poprzednim roku kalendarzowym miały zastosowanie przepisy dotyczące zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatko-

wej i które korzystały ze zwolnienia sprzedaży od podatku od towarów i usług na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.);

- 2) spełniają warunki określone w art. 18a;
- 3) w poprzednim roku kalendarzowym prowadziły pozarolniczą działalność gospodarczą przez mniej niż 60 dni kalendarzowych;
- 4) w poprzednim roku kalendarzowym także prowadziły pozarolniczą działalność, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 2-5;
- 5) wykonują pozarolniczą działalność gospodarczą na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia pozarolniczej działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywały w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej pozarolniczej działalności gospodarczej;
- 6) ustalały podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z niniejszym artykułem przez 36 miesięcy kalendarzowych w ciągu ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej. Do powyższych limitów wlicza się, jako pełny miesiąc, każdy miesiąc kalendarzowy, w którym osoba odpowiednio ustalała podstawę składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z niniejszym artykułem lub prowadziła pozarolniczą działalność

gospodarczą przez co najmniej jeden dzień kalendarzowy.

Spełnienie powyższych przesłanek powoduje, że osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą nie posiada prawa do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od podstawy wymiaru w wysokości nie niższej niż ustalona na zasadach przedstawionych w art. 18c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (tzw. „mały ZUS plus”). Osoba fizyczna, która prowadziła działalność gospodarczą podlega ubezpieczeniom społecznym z tytułu tej działalności.

Wnioskodawczynie w przedmiotowym wniosku wskazała, że w dniu 22 września 2022 r. w Warszawie zawarła umowę spółki partnerskiej. Wnioskodawczynie nie rozpoczęła jednak prowadzenia pozarolniczej działalności w ramach statusu wspólnika w Spółce. Tego samego dnia tj. 23 września 2023 r. Wnioskodawczynie złożyła pisemne wypowiedzenie umowy Spółki z zachowaniem pięciodniowego okresu wypowiedzenia. Wskazany okres wypowiedzenia umowy Spółki skutecznie upłynął z dniem 28 września 2023 r., a więc jeszcze przed datą wpisu Spółki do rejestru, tym samym nie była ona uważana za osobę prowadzącą pozarolniczą działalność w postaci wspólnika spółki partnerskiej, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 4 u.s.u.s.

W tym miejscu należy dodać, że art. 94 Kodeksu spółek handlowych wskazuje, że spółka partnerska powstaje z chwilą wpisu do rejestru przedsiębiorców. Należy przy tym wskazać, że spółki ulegają zawiązaniu z chwilą zawarcia umowy spółki, ale powstają

jako podmiot prawa z chwilą wpisu do rejestru, przy spełnieniu dodatkowych obowiązków. Zatem aby można było mówić o powstaniu spółki osobowej, wymagane jest jednoczesne spełnienie dwóch przesłanek: zawarcia umowy zgodnie z przepisami prawa i dokonanie wpisu w rejestrze przedsiębiorców. Dopiero wówczas spółka rozpoczyna faktyczną działalność.

Powyższe oznacza, że data powstania statusu wspólnika spółki partnerskiej (a tym samym również objęcia obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi) nie może być wcześniejsza niż data uzyskania wpisu do rejestru przedsiębiorców przez spółkę. Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie, tj. okres wypowiedzenia umowy spółki partnerskiej upłynął przed datą wpisu do rejestru, tym samym Wnioskodawczynie nie rozpoczęła prowadzenia pozarolniczej działalności jako wspólnik spółki partnerskiej.

Z informacji zawartych przez Wnioskodawczynie we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i oświadczeń zawartych w piśmie stanowiącym jego uzupełnienie wynika, że przedsiębiorca nie spełnia przesłanek zawartych w art. 18c ust. 11 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Zatem argumentacja zawarta we wniosku i oświadczenie Wnioskodawczynie zawarte w uzupełnieniu wniosku, przemawiają za uznaniem jej stanowiska za prawidłowe.

Opracowała: Malwina Sik

Źródło: Biuletyn Informacji Publicznej ZUS, <https://bip.zus.pl/inne/interpretacje>, dostęp: 25.03.2024

Aktualności – marzec 2024 r.

- **Oznakowanie akcyzą cygar i cygaretek.** Na stronie Rządowego Centrum Legislacji opublikowano projekt rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy (nr z wykazu Rządowego Centrum Legislacji: 831). Został on przygotowany m.in. w celu umożliwienia oznaczania cygar i cygaretek znakami akcyzy w związku z objęciem tych wyrobów od dnia 20 maja 2024 r. unijnym systemem śledzenia ruchu i pochodzenia wyrobów tytoniowych (Track&Trace), w którym znaki akcyzy pełnią funkcję dodatkowego zabezpieczenia.

Ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne

Maciej Kaszuba

Zastępca Dyrektora Oddziału Śląskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Katowicach

W zakresie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zasadniczą rolę odgrywają przepisy zawarte w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹ oraz rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe². Jednakże każda sytuacja wymaga indywidualnej oceny prawnej, opartej na obowiązujących przepisach prawa.

W niniejszym artykule autor przedstawia przykładowe decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS), opisujące sytuacje, z którymi na co dzień zmagają się przedsiębiorcy w zakresie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, a które nierzadko stanowią dla nich problem.

1. DECYZJE WYDANE PRZEZ ZUS

W pierwszej z przedstawionych decyzji, wydanej przez ZUS Oddział w Lublinie w dniu 5 marca 2024 r.³, dotyczącej nieuwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne kwoty dopłaty do grupowego ubezpieczenia na życie dla pracowników, organ uznał stanowisko przedsiębiorcy za prawidłowe.

W niniejszej sprawie przedsiębiorca zwrócił się do ZUS o wydanie interpretacji indywidualnej na temat wyłączenia z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne wydatków na polisy ubezpieczeniowe na życie. Organ rentowy przypomniał, że stosownie do treści art. 18 ust. 1 i 2 w związku z art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi dochód w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, z wyłączeniem:

- 1) przychodów wymienionych w § 2 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.;
- 2) wynagrodzeń za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych.

Przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. oraz rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie kształtują samodzielnie pojęcia przychodu, lecz odsyłają do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i uzależniają włączenie danego świadczenia do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników w pierwszej kolejności od zakwalifikowania go jako przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów podatkowych.

Przychody niestanowiące podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe prawodawca enumeratywnie wymienił w § 2 ust. 1 pkt 1-30 ww. rozporządzenia. W pkt 26 wskazał korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a podlegające na uprawnieniu do zakupów po cenach niższych niż detaliczne niektórym artykułom, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji. Zgodnie zatem z powyższym, aby korzyść materialna przysługująca pracownikowi nie rodziła obowiązku opłacania składek, powinna zostać przyznana na mocy postanowień obowiązującego u pracodawcy układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a także przybrać formę niepieniężną.

Tym samym ZUS uznał, że finansowana przez przedsiębiorcę część wynagrodzenia odpowiadająca wkładowi przedsiębiorcy w zakup grupowego ubezpieczenia na życie pracowników podlega wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne na podstawie § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

Również w decyzji z dnia 14 lutego 2024 r.⁵ ZUS uznał stanowisko przedsiębiorcy za prawidłowe i omówił treść przesłanek, których spełnienie jest niezbędne w celu skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 18c ustawy z dnia 13 października 1998 r.

Jak wynika z treści art. 6 ust. 1 pkt 5 i art. 12 ust. 1 tej ustawy osoby prowadzące pozarolniczą działalność podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu. Dyspozycja art. 13 pkt 4 wskazuje, że osoby prowadzące pozarolniczą działalność podlegają obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności do dnia zaprzestania wykonywania tej działalności, z wyłączeniem okresu, na który wykonywanie działalności zostało zawieszona na podstawie art. 36aa oraz przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁶.

W świetle art. 18c ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonego, o którym mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1, którego roczny przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskany w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 120 tys. zł, uzależniona jest od dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanego dalej „dochodem z pozarolniczej działalności gospodarczej”, uzyskanego w poprzednim roku kalendarzowym. Podstawa wymiaru składek, o której mowa we wspomnianym ust. 1, nie może przekroczyć 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia ogłoszonego w trybie art. 19 ust. 10 na dany rok kalendarzowy i nie może być niższa niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w styczniu danego roku.

Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne osób prowadzących działalność gospodarczą na niewielką skalę jest zatem uzależniona od uzyskanego dochodu z działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym. Dotyczy to tylko osób prowadzących działalność gospodarczą, nie dotyczy natomiast osób prowadzących inną pozarolniczą działalność, tj.:

- 1) twórców i artystów,
- 2) osób prowadzących działalność w zakresie wolnego zawodu,
- 3) wspólnika jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz wspólników spółki jawnej, komandytowej lub partnerskiej,
- 4) akcjonariusza prostej spółki akcyjnej wnoszącego do spółki wkład, którego przedmiotem jest świadczenie pracy lub usług,
- 5) komplementariusza w spółce komandytowo-akcyjnej,
- 6) osoby prowadzącej publiczną lub niepubliczną szkołę, inną formę wychowania przedszkolnego, pla-

cówkę lub ich zespół na podstawie przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe⁷.

Dodatkowo art. 18c ust. 11 ustawy z dnia 13 października 1998 r. zawiera katalog przesłanek negatywnych, uniemożliwiających osobie prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą skorzystanie z prawa do ustalenia niższej podstawy wymiaru składek.

Innymi słowy, jeżeli przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą wyłącznie na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz nie spełnia przesłanek negatywnych, o których mowa w art. 18c ust. 11 przywołanej ustawy, wówczas przysługuje mu prawo do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne na podstawie art. 18c.

Z kolei w decyzji z dnia 8 marca 2024 r.⁸ ZUS Oddział w Lublinie zaprezentował stanowisko w przedmiocie ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne zleceniobiorców delegowanych do pracy poza granice kraju, jeśli w danym miesiącu kalendarzowym otrzymują wynagrodzenie za okres dłuższy niż jeden miesiąc.

W niniejszej sprawie przedsiębiorca zamierzał oddelegować zleceniobiorców na kilka miesięcy do pracy poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej z uwagi na zawarte kontrakty z kontrahentami z Królestwa Niderlandów. Wynagrodzenie zleceniobiorców miało stanowić ich przychód w świetle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Dodatkowo nie miały być wypłacane żadne inne kwoty, np. diety z tytułu podróży służbowej. Wynagrodzenie miało stanowić przychód wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r., oraz być wypłacane z dołu, przy czym w trakcie jednego miesiąca kalendarzowego może nastąpić faktyczna wypłata wynagrodzenia za dwa miesiące pracy.

ZUS uznał za prawidłowe stanowisko przedsiębiorcy, zgodnie z którym **bez znaczenia prawnego w kontekście prawidłowego ustalenia podstawy wymiaru składek jest okoliczność, czy wynagrodzenie z tytułu wykonywanego zlecenia poza granicami kraju w ramach delegowania za okres dłuższy niż jeden miesiąc jest wypłacane z dołu, czy z góry. Istotna jest natomiast okoliczność, że kwota uzyskanego przychodu w danym miesiącu jest pomniejszona o równowartość diet za każdy dzień pobytu poza granicami kraju w związku z wykonywaną pracą za dany okres, np. dwóch miesięcy kalendarzowych.**

2. PODSUMOWANIE

Prawidłowe ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne jest dla przedsiębiorców kluczową kwestią w zakresie rzetelnego wypełnienia obowiązków płatnika. Z uwagi na dość skomplikowane przepisy dotyczące tej materii wielu decyduje się na złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Należy w tym miejscu podkreślić, że wydana w takiej sprawie decyzja zgodnie z treścią art. 35 ust. 1 i 2 p.p. jest wiążąca dla ZUS, a nie dla przedsiębiorcy, który jest jej adresatem.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 ze zm., dalej: ustawa z dnia 13 października 1998 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 728 ze zm., dalej: rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r.
- ³ DI/200000/43/189/2024, <https://bip.zus.pl/inne/interpretacje>, dostęp: 25.03.2024.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁵ DI/200000/43/121/2024, <https://bip.zus.pl/inne/interpretacje>, dostęp: 25.03.2024.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 236, dalej: p.p.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 900 ze zm.
- ⁸ DI/200 000/43/224/2024, <https://bip.zus.pl/inne/interpretacje>, dostęp: 25.03.2024.

Cudzoziemcy w ubezpieczeniach społecznych

prof. dr hab. Gertruda Uścińska

Centrum Badań nad Zabezpieczeniem Społecznym, Wydział Nauk Politycznych i Studiów i Międzynarodowych, Uniwersytet Warszawski, ORCID: 0000-0001-7379-5156

1. WSTĘP

Posiadanie obywatelstwa danego kraju oznacza szczególną więź prawną osoby z państwem. Cudzoziemcy, jako osoby, które przybyły z innych państw, nie posiadają polskiego obywatelstwa, a więc nie wiążą ich z Polską szczególne prawne zależności, regulujące prawa i obowiązki obywatelskie.

Pobyt cudzoziemców w innym kraju może być skutkiem różnych sytuacji. Część przyjeżdża z zamiarem pobytu na stałe; w tym są m.in. repatrianci, którzy decydują się powrócić do kraju pochodzenia. Pewna grupa cudzoziemców z założenia przyjeżdża tylko na pewien czas (w tym znaczna grupa po to, aby pracować lub się uczyć). Dla pewnej grupy obcokrajowców o przyjeździe decydują przyczyny rodzinne lub osobiste, w tym także związane ze stanem zdrowia i leczeniem się za granicą. Coraz liczniejsze są grupy cudzoziemców przebywających w innych krajach (również w Polsce) turystycznie lub służbowo. Pobyt czasowy cudzoziemców w danym kraju może być także pobylem tranzytowym, czyli etapem w drodze do kraju docelowego ich migracji.

2. CUDZOZIEMCY W POLSCE

Migracje zagraniczne do Polski, w tym przyjazdy na pobyt stały, to proces o rosnącej dynamice. W Polsce do roku 2014 liczba emigrantów, którzy przyjechali do Polski co najmniej na 12 miesięcy (migracja długookresowa), była wyższa niż liczba imigrantów. W 2014 r. różnica ta (saldo migracji zagranicznych) wynosiła 13,3 tys. osób. Jednak już w 2016 r. notowano dodatnie saldo migracji zagranicznych¹. Nadwyżka

napływu migrantów w odniesieniu do liczby ludności, która emigrowała z Polski, wyniosła 14,6 tys.² i wzrastała dynamicznie.

W 2022 r. liczba imigrantów długookresowych była o 26,5 tys. osób wyższa niż liczba emigrantów³ (zob. wykres 1).

Według danych Głównego Urzędu Statystycznego (dalej: GUS) w 2022 r. cudzoziemcy przebywający w naszym kraju przez 12 miesięcy i dłużej stanowili tylko 0,3% ogółu ludności Polski (111,9 tys. cudzoziemców wobec 38,0 mln osób z obywatelstwem polskim), a wśród ludności rezydującej – 1,2% (odpowiednio: 445,2 tys. v. 37,0 mln osób). Według danych z dnia 1 stycznia 2023 r. prawo pobytu w Polsce posiadało 729,0 tys. imigrantów z różnych części świata.

Na pobyt czasowy (tj. nie dłuższy niż 12 miesięcy) w Polsce w 2022 r. zdecydowało się 1,1 mln cudzoziemców, w tym 845,5 tys. z Europy (75,0%), ale tylko 4,0% z nich to obywatele innych państw Unii Europejskiej (dalej: UE).

3. CHARAKTERYSTYKA PRACUJĄCYCH LEGALNIE CUDZOZIEMCÓW

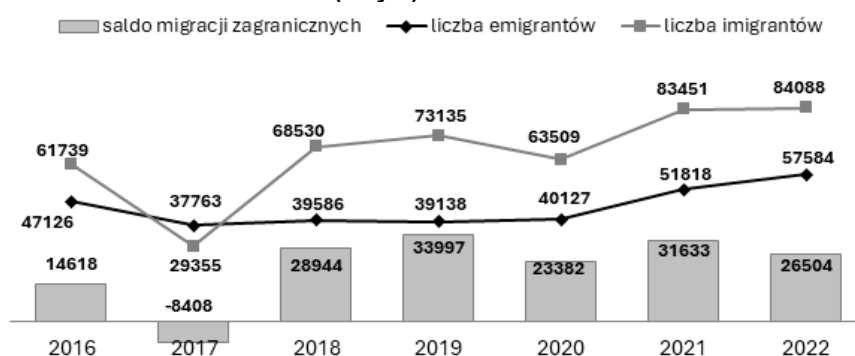
Wśród wszystkich pracujących w Polsce cudzoziemców spoza krajów UE największą grupą są obywatele Ukrainy (zob. wykres 2).

Kolejna pod względem liczebności grupa to obywatele Białorusi. Relatywnie dużą zbiorowość tworzą też obywatele Gruzji, reprezentanci każdej z pozostałych narodowości stanowili natomiast poniżej 2,0% wszystkich pracujących w Polsce cudzoziemców.

Struktura ta jest jednak dynamiczna. W przypadku obywateli Ukrainy ich liczba spadła z 2,1 mln osób w 2021 r. do 1,5 mln w 2022 r. Szybko rośnie natomiast liczba pracujących legalnie obywateli Białorusi. Ponadto warto zauważyć, że – mimo liczebnie wciąż niewielkich zbiorowości – wyraźnie wzrasta liczba podejmujących w Polsce pracę cudzoziemców z Kolumbii (16-krotnie), Kambodży (10-krotnie) i Paragwaju (7-krotnie).

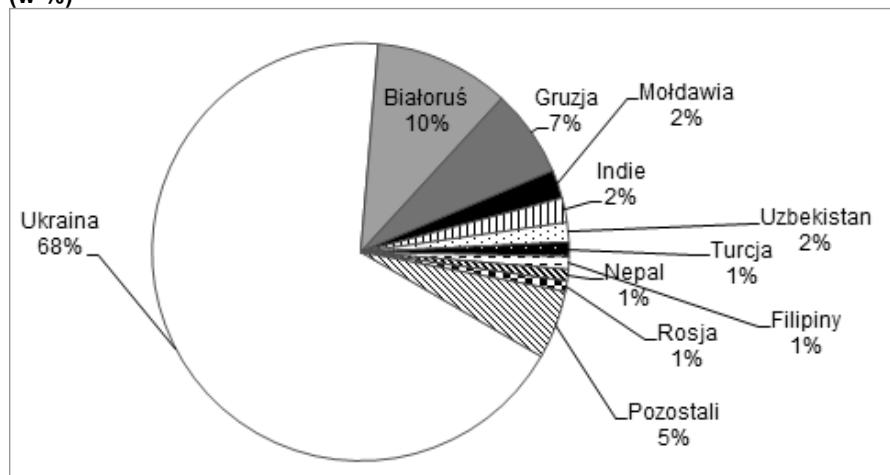
Wśród pracujących w Polsce cudzoziemców większość stanowią mężczyźni

Wykres 1. Liczba emigrantów i imigrantów oraz saldo migracji zagranicznych w Polsce w latach 2016-2022 (w tys.)



Źródło: Główny Urząd Statystyczny, *Roczniki Statystyczne Rzeczypospolitej Polskiej* z lat 2017-2022.

Wykres 2. Cudzoziemcy według narodowości pracujący legalnie w Polsce (w %)



Źródło: dane GUS.

ni (57,0%), chociaż w latach wcześniejszych ich udział był wyższy (63,0-66,0% w latach 2018-2022). Obserwowane zmiany w tym zakresie są skutkiem nietypowej struktury demograficznej uchodźców z Ukrainy, wśród których zdecydowaną większość stanowiły kobiety w wieku aktywności zawodowej.

Blisko połowa (49,0%) cudzoziemców spoza UE pracujących w Polsce to osoby w wieku poniżej 35 lat i tylko 1,0% jest w wieku emerytalnym (60/65 lat).

O strukturze zatrudnienia według Polskiej Klasyfikacji Działalności (dalej: PKD)⁴ i zawodów decydują jednak nie tyle wykształcenie i kwalifikacje cudzoziemców, ile popyt na pracę, a istotną barierą dostępu do wielu miejsc pracy jest brak znajomości języka polskiego.

4. ZASADY I SKALA ZATRUDNIANIA CUDZOZIEMCÓW

Zasady wykonywania pracy przez cudzoziemców w Polsce uwzględniają normy zarówno prawa krajowego, jak i prawa unijnego. Główne obowiązujące w tym zakresie zasady to:

- 1) ochrona polskiego rynku pracy. Zgodnie z nią pierwszeństwo w zatrudnianiu mają obywatele polscy. Uzasadnienie dla zatrudniania cudzoziemców wymaga dokonania oceny sytuacji w zakresie popytu na pracę na lokalnych rynkach pracy;
- 2) zasada reglamentacji pozwalająca na podejmowanie pracy przez cudzoziemców tylko w przypadkach wskazanych ustawowo i po uzyskaniu zezwolenia na zatrudnienie.

Niektóre grupy cudzoziemców – na podstawie odrębnych regulacji – zwolnione są z obowiązku uzyskania zezwolenia na pracę. Są to np. uchodźcy, osoby, które korzystają z ochrony specjalnej, czy cudzoziemcy posiadający wybrane zezwolenia na pobyt czasowy.

W Polsce obowiązuje także unijna zasada swobody przepływu osób, która dotyczy obywateli UE i Europejskiego Obszaru Gospodarczego, Szwajcarii oraz członków ich rodzin. Mają oni prawo do podejmowania pracy w Polsce na takich samych zasadach jak Polacy.

Tryb dostępu cudzoziemców do polskiego rynku pracy jest prawnie uregulowany: zezwolenie na pracę cudzoziemca wydaje wojewoda, a na pracę sezonową – starosta powiatowy. Wniosek o zezwolenie, oświadczenie lub powiadomienie składa podmiot powierzający pracę.

W przypadku obywateli Armenii, Białorusi, Gruzji, Mołdawii, Ukrainy i Rosji pracodawca, który chce zatrudnić cudzoziemca, składa do powiatowego urzędu pracy oświadczenie o powierze-

niu wykonywania pracy cudzoziemcowi. Pracodawca ma też obowiązek poinformowania tej instytucji o podjęciu (lub o niepodjęciu) pracy przez cudzoziemca.

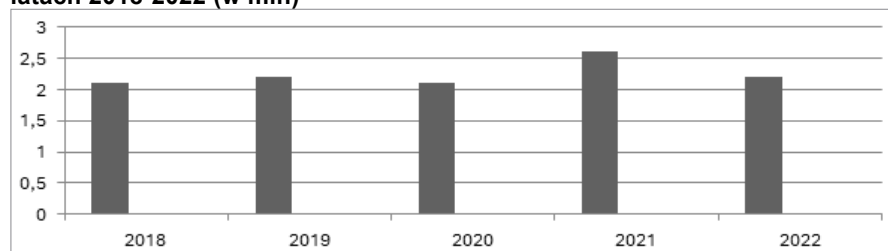
W odniesieniu do obywateli Ukrainy, którzy przybyli do Polski jako uchodźcy wojenni po dniu 22 lutego 2022 r. i objęci są przepisami tzw. specustawy⁵, stosowany jest odrębny tryb uprawniający do podjęcia przez nich pracy w Polsce. Mianowicie osoba, która ich zatrudnia, składa w powiatowym urzędzie pracy powiadomienie o powierzeniu wykonywania pracy. Może to jednak zrobić w terminie do 14 dni od podjęcia przez nich pracy.

Według danych udostępnionych przez Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej oraz GUS w latach 2018-2022 wydano w Polsce 11,2 mln dokumentów legalizujących pracę cudzoziemców (zob. wykres 3).

W 2022 r. najwięcej zezwoleń wydano na podstawie oświadczenia – 47,0%, podczas gdy w całym okresie 2018-2022 było to 70,0% wszystkich pozwoleń dla obcokrajowców. Stosowane od marca 2022 r., a dotyczące zatrudnienia uchodźców z Ukrainy, powiadomienia o zatrudnieniu wykorzystano w odniesieniu do ponad jednej trzeciej wszystkich wydanych zezwoleń na pracę cudzoziemców (36,0%). Zezwolenia na pracę wydawane przez wojewodów to 17,0% wszystkich pozwoleń na pracę cudzoziemców, a zezwolenia na pracę sezonową – 1,0%.

Najwięcej cudzoziemców podjęło zatrudnienie w województwie mazowieckim (19,0%). Znaczna ich część pracuje też w województwach wielkopolskim (12,0%) i dolnośląskim (11,0%) oraz śląskim i łódzkim (po 9,0%). Pozostałe 40,0% pracujących obcokrajowców rozproszone jest w pozostałych 11 województwach.

Wykres 3. Liczba wydanych pozwoleń na pracę cudzoziemców w Polsce w latach 2018-2022 (w mln)



Źródło: dane GUS.

Zdecydowanie najczęściej podstawą wykonywania pracy przez cudzoziemców jest umowa zlecenia (65,0%). Dwukrotnie rzadziej z cudzoziemcami zawierane są umowy o pracę (32,0%). Inne rodzaje umów (o dzieło czy dotyczące pomocy przy zbiorach) to tylko 3,3%.

Wśród zawartych umów dotyczących zatrudnienia cudzoziemców tylko 1,0% to umowy zawarte na okres do 30 dni, 15,0% – na okres 31-180 dni. Zdecydowana większość umów (84,0%) dotyczyła zatrudnienia na okres dłuższy niż 180 dni.

Najliczniej cudzoziemcy zatrudniani byli w przetwórstwie przemysłowym (30,0%). Znaczna też część pracujących w Polsce cudzoziemców znalazła zatrudnienie w transporcie i logistyce (19,0%), administrowaniu (16,0%) oraz w budownictwie (15,0%). Z sekcjami PKD, w których głównie lokuje się legalna praca cudzoziemców w Polsce, związane są zawody, w jakich zostali zatrudnieni: najwięcej, bo 42,0%, wykonuje prace proste. Robotnicy i rzemieślnicy to 22,0% zatrudnionych cudzoziemców, 16,0% jest natomiast operatorami lub monterami maszyn i urządzeń. Pracownikami biurowymi jest 8,0% pracujących legalnie obcokrajowców, po 5,0% pracuje w handlu i usługach oraz jako specjaliści lub technicy.

5. CUDZOZIEMCY W UBEZPIECZENIACH SPOŁECZNYCH

Dostęp do rynku pracy oznacza zwykle podleganie polskiemu systemowi ubezpieczeń społecznych, którego zadaniem jest zapewnienie ubezpieczonym ochrony przed skutkami wielu ryzyk: choroby, wypadku przy pracy, niezdolności do pracy, starości, śmierci żywiciela rodziny czy macierzyństwa. Podleganie ubezpieczeniu wiążące się z obowiązkiem opłacania składek i – przy większości świadczeń – spełnieniem kryterium stażu ubezpieczeniowego daje prawo do zasiłków, rent lub emerytury na zasadach ogólnych, niezależnie od obywatelstwa osoby ubezpieczonej.

Nie każdy pracujący cudzoziemiec jest jednak ubezpieczony, mimo że pracuje legalnie. Taka sytuacja dotyczy np. zatrudnionych na podstawie umowy o dzieło, w której przypadku wyko-

nawca dzieła nie podlega ubezpiečeniom społecznym. W 2022 r. wśród cudzoziemców pracujących i ubezpieczonych 59,0% wykonywało zatrudnienie na podstawie umowy o pracę, 38,0% – na podstawie umowy zlecenia, a 3,0% było ubezpieczonych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Struktura sekcji PKD, w jakich pracują w Polsce cudzoziemcy, nie pokrywa się ze strukturą ubezpieczonych. Największa liczba cudzoziemców w ubezpieczeniach społecznych to pracownicy administrowania (20,0%), przetwórstwa przemysłowego (16,0%), transportu i logistyki (14,0%) oraz budownictwa (12,0%).

Podobnie jak w strukturze ogółu pracujących legalnie cudzoziemców w Polsce, tak i w przypadku cudzoziemców, którzy objęci są ubezpieczeniami społecznymi, najliczniejsza grupa to obywatele Ukrainy. Liczba ubezpieczonych w Polsce pracujących Ukraińców i Ukrainek dynamicznie wzrasta (w 2018 r. – 16,0 tys. osób, w 2022 r. – 746,0 tys.), podobnie jak ich udział wśród ubezpieczonych pracujących cudzoziemców (w 2008 r. – 25,0%; w 2022 r. – 70,0%). Równolegle maleją na polskim rynku pracy liczba i udział cudzoziemców z krajów UE, którzy w 2008 r. także stanowili 25,0% pracujących i ubezpieczonych obcokrajowców, w 2022 r. natomiast już tylko 4,0%. Ich miejsce, poza obywatelami Ukrainy, zajęli głównie cudzoziemcy z państw Europy Wschodniej i Azji.

Cudzoziemcy stanowią niewielki odsetek (6,0%) osób ubezpieczonych w Polsce. Charakteryzuje ich też krótszy przeciętny staż ubezpieczeniowy i opłacanie składek od niższych wynagrodzeń. W rezultacie ich wkład w fundusze ubezpieczeniowe wynosił w 2022 r. tylko 5,0% ogółu przypisu składek, co daje jednak niemałą kwotę 11,8 mld zł.

Przeciętna podstawa wymiaru składek ubezpieczeniowych w przypadku cudzoziemców wynosiła 4100 zł, podczas gdy w przypadku ogółu ubezpieczonych – 5200 zł. Konta cudzoziemców stanowiły 12,7% wszystkich kont ubezpieczeniowych w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) (tj. 3,6 mln kont). Na zdecydowanej

większości kont i subkont cudzoziemców (77,0%) zgromadzona kwota składek nie przekracza 10,0 tys. zł. W przypadku ogółu indywidualnych kont takie kwoty dotyczą 29,0% kont. Kwoty powyżej 100,0 tys. zł znajdują się na 1,6% kont cudzoziemców, podczas gdy wśród ogółu ubezpieczonych – na 33,0% kont. Kapitał początkowy stanowi 1,8% kwot na kontach cudzoziemców, podczas gdy na kontach ogółem – 29,0%.

Przeciętny staż ubezpieczeniowy cudzoziemców wynosił 7 miesięcy. Niewielki staż opłacania składek to jedna z głównych przyczyn powodujących, że cudzoziemcy pobierają też znikomy odsetek wszystkich świadczeń wypłacanych przez ZUS. Ich kapitał emerytalny (gromadzony przez krótki okres i będący pochodną niskich generalnie wynagrodzeń) stanowi tylko 1,1% ogólnej kwoty kapitału emerytalnego wszystkich ubezpieczonych, zgromadzonego na kontach i subkontach. Jest to kwota 40,2 mld zł wobec 3,7 bln zł kapitału zgromadzonego przez wszystkich ubezpieczonych w systemie powszechnym.

Poza systemem ubezpieczeń społecznych znajdują się cudzoziemcy, którzy pracują na podstawie umów o dzieło. Od 2021 r. wprowadzony został obowiązek zgłaszania tego rodzaju umów do ZUS⁶. Według tworzonego w ten sposób rejestru umowy o dzieło zawierano również z cudzoziemcami. W 2023 r. dotyczyły one 13,0 tys. cudzoziemców (tj. 6,0% ogółu wykonawców), z którymi zawarto 29,0 tys. umów. Najczęściej zawierane są one z obywatelami Ukrainy (44,0%) i Białorusi (22,0%).

Łączna kwota emerytur i rent wypłacanych cudzoziemcom w 2022 r. wyniosła 16,5 mln zł, co stanowi tylko 0,07% ogółu wydatków na te świadczenia.

Przeciętna wysokość świadczenia emerytalno-rentowego wypłacanego przez ZUS ubezpieczonym cudzoziemcom to 1300 zł, podczas gdy w odniesieniu do wszystkich otrzymujących takie świadczenia z ZUS było to w 2022 r. ponad dwukrotnie więcej – 2790 zł. W przypadku zasiłków wydatki na świadczenia wypłacane cudzoziemcom wyniosły natomiast 553,7 mln zł, co stanowiło 1,9% wszystkich wydatków na te świadczenia.

6. WYSIEDLEŃCY Z UKRAINY

Escalacja agresji Rosji w Ukrainie w lutym 2022 r. spowodowała masowy napływ do Polski uchodźców wojennych. Taki status posiadają osoby, które na skutek prześladowania lub uzasadnionej obawy o takie traktowanie przebywają poza granicami państwa, którego są obywatelami, aby znaleźć bezpieczeństwo w innym państwie.

Regulacje unijne, w tym unijna dyrektywa o ochronie tymczasowej⁷, określają ramy prawne w razie masowego napływu wysiedleńców, dotyczące uproszczonego procesu rejestracji, dostępu do rynku pracy, do zabezpieczenia społecznego, do zakwaterowania, pomocy medycznej i edukacji.

Dyrektywa 2001/55/WE ustanawia minimalne standardy ochrony uchodźców. Główny ciężar zapewnienia takiej ochrony spadł na poszczególne państwa. Normy nie mają bezpośredniego zastosowania, lecz muszą być wdrażane za pomocą środków krajowych, co daje państwom członkowskim znaczny margines swobody. Wspomniana dyrektywa jedynie promuje równowagę wysiłków z innymi państwami członkowskimi.

Różnice w zakresie ochrony między państwami członkowskimi miały pewien wpływ na to, gdzie przesiedleńcy decydowali się ubiegać o ochronę czasową.

W Polsce tymczasową ochronę uchodźców z Ukrainy, na podstawie decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/382 z dnia 4 marca 2022 r.⁸, przedłużono do dnia 4 marca 2025 r.⁹ Korzysta z niej 4,0 mln osób z tego kraju.

Od dnia 24 lutego 2022 r. obywatele Ukrainy wjechali do Polski 18,8 mln razy, a wyjeżdżali na Ukrainę 16,9 mln razy. Numer PESEL UKR otrzymało ponad 1,7 mln Ukraińców (obecnie aktywnych jest 956,0 tys. numerów), w tym 35,0% to dzieci (0-17 lat), 48,0% – kobiety w wieku 18-65 lat, 13,0% – mężczyźni w wieku 18-65 lat, a 4,0% – osoby w wieku 65 lat i więcej. Struktura uchodźców z Ukrainy jest zupełnie inna niż wcześniej przebywających w Polsce migrantów z tego kraju – zdominowana jest przez dzieci i kobiety w wieku aktywności zawodowej.

Polska bardzo szybko wdrożyła dyrektywę 2001/55/WE, przyjmując

specjalne rozwiązania prawne skierowane do obywateli Ukrainy. Ustawa o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa została uchwalona w dniu 12 marca 2022 r. i pomogła zorganizować pomoc humanitarną koordynowaną przez wojewodów dla pierwszej fali masowego napływu.

Rozwiązania przewidziane we wspomnianej ustawie dotyczyły:

- 1) legalizacji pobytu osób przyjeżdżających z Ukrainy (przedłużona do dnia 4 marca 2025 r.);
- 2) dostępu do rynku pracy i świadczeń socjalnych na takich samych warunkach jak obywatele polscy lub inni cudzoziemcy posiadający legalny pobyt. Wprowadzono m.in.:
 - a) uproszczoną procedurę zatrudnienia (powiadomienie w ciągu 14 dni od daty zatrudnienia) i zgłoszenia również do ubezpieczeń społecznych,
 - b) specjalne zasady dotyczące uznawania kwalifikacji zawodowych,
 - c) dostęp do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej dla posiadających numer PESEL (20,0 tys. zarejestrowanych firm);
- 3) oparcia się na rejestrze Straży Granicznej oraz rejestrze PESEL, co umożliwiło w praktyce natychmiastowe skorzystanie z uprawnień.

Uchodźcy z Ukrainy mają w Polsce prawo do świadczeń z pomocy społecznej. Jest to istotne dla osób przyjeżdżających bez środków do życia. Ustawa z dnia 12 marca 2022 r. przewiduje też dostęp uchodźców do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych na takich samych zasadach jak dla ubezpieczonych obywateli polskich. Szacunkowy koszt opieki zdrowotnej dla obywateli Ukrainy do maja 2023 r. wyniósł ponad 800,0 mln zł. Wspomniana ustawa pomogła też zorganizować edukację oraz opiekę nad dziećmi i młodzieżą z Ukrainy. Ponad 180,0 tys. uchodźców z Ukrainy zarejestrowanych jest w polskich szkołach, 40,0 tys. w przedszkolach i 22,0 tys. na wyższych uczelniach.

Od wybuchu wojny uchodźcy z Ukrainy podejmowali pracę objętą ubezpieczeniem społecznym blisko 500,0 tys. razy. Aktualnie do ubezpie-

czenia zgłoszone są około 253,0 tys. osób, w tym 62,0% to kobiety.

Wśród Ukrainek 58,0% pracuje na podstawie umowy zlecenia, a 36,0% na podstawie umowy o pracę. Wśród Ukraińców jest to odpowiednio 48,0% i 49,0%.

Ponad połowa ubezpieczonych cudzoziemców z Ukrainy podjęła pracę w takich sekcjach gospodarki, jak administrowanie, przetwórstwo przemysłowe i budownictwo. Prawie 40,0% osób zatrudniono przy pracach prostych.

Polska ma podpisaną z Ukrainą umowę o zabezpieczeniu społecznym z 2012 r.¹⁰ Umowa ta została zawarta na podobnych zasadach, jak inne tego typu umowy. Obowiązują zasady: zrównania zdarzeń, jednego ustawodawstwa, sumowania okresów ubezpieczenia i eksportu świadczeń. Okresy ubezpieczenia z obu krajów są sumowane, ale wysokość świadczeń jest proporcjonalnie zmniejszana.

Umowa nie tworzy uprawnień do emerytury minimalnej dla obywateli Ukrainy w Polsce. Wynikają one bezpośrednio z polskiego prawa, jeśli spełniony jest warunek zamieszkania w Polsce. Dopłata do minimalnego świadczenia odnosi się do łącznej kwoty przyznanых emerytur.

7. ZAKOŃCZENIE. CZY CUDZOZIEMCY UZDROWIĄ SYTUACJĘ DEMOGRAFICZNĄ POLSKI?

Informacje o obecności cudzoziemców na polskim rynku pracy i w ubezpieczeniach społecznych mają różny kontekst i wydźwięk. Pojawiają się zarówno obawy dotyczące konkurowania z Polakami o miejsca pracy, jak i pozytywne oceny związane z niwelowaniem coraz większego deficytu zasobów pracy.

W badaniach i symulacjach niejednokrotnie pojawia się pytanie, czy napływ cudzoziemców do Polski mógłby wpłynąć na poziom współczynnika obciążenia demograficznego, czyli do poprawy relacji liczby osób w wieku poprodukcyjnym (ponad 60/65 lat) do liczby osób w wieku produkcyjnym (18-59/64 lata). W 2022 r. współczynnik ten wyniósł 39,0%. Prognozuje się jego konsekwentny wzrost do poziomu 44,1% w 2032 r. (tj. wzrost o 0,3-0,8 pkt

proc. rocznie). Współczynnik będzie rósł w związku z procesem starzenia się polskiego społeczeństwa, który jest skutkiem spadku liczby urodzeń oraz zgonów i wydłużania się trwania życia (wyjątkiem był okres pandemii COVID-19).

Z analiz ZUS¹¹ wynika, że aby zatrzymać wzrost współczynnika obciążenia demograficznego na poziomie z 2022 r. (39,0%), przyrost liczby cudzoziemców musiałby wynieść 2,75 mln osób w latach 2023-2032 (od 186,0 tys. do 422,0 tys. osób), czyli do 13,0% populacji w wieku produkcyjnym. Z kolei, aby tempo wzrostu współczynnika zwolniło np. o połowę, liczba nowych cudzoziemców musiałaby wynieść 1,3 mln osób.

Mimo tak różnych ocen obecności cudzoziemców wśród pracujących i ubezpieczonych w Polsce – nie należy się obawiać, że cudzoziemcy będą konkurować z Polakami, gdyż na polskim rynku pracy coraz częściej brakować będzie pracowników. Cudzoziemcy będą natomiast ważnym ogniwem

równoważącym popyt i podaż na pracę, a cel ten możliwy jest do osiągnięcia bez konieczności znaczącego wzrostu napływu obcokrajowców.

Przypisy

- ¹ Główny Urząd Statystyczny, *Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2017*, Warszawa 2017, s. 222.
- ² Tamże.
- ³ Główny Urząd Statystyczny, *Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2023*, Warszawa 2023, s. 225.
- ⁴ Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. Nr 251, poz. 1885 ze zm.).
- ⁵ Ustawa z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 167 ze zm., dalej: ustawa z dnia 12 marca 2022 r.
- ⁶ Obowiązek ten nie obejmuje umów o dzieło zawartych z osobami, które są pracownikami podmiotów zlecających.
- ⁷ Dyrektywa Rady 2001/55/WE z dnia 20 lipca 2001 r. w sprawie minimalnych standardów przyznawania tymczasowej ochrony na wypadek masowego napływu wysiedleńców oraz środków wspierających

równowagę wysiłków między Państwami Członkowskimi związanych z przyjęciem takich osób wraz z jego następstwami, Dz. Urz. WE L 212 z 7.08.2001, s. 12, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 19, t. 4, s. 162, dalej: dyrektywa 2001/55/WE.

- ⁸ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/382 z dnia 4 marca 2022 r. stwierdzająca istnienie masowego napływu wysiedleńców z Ukrainy w rozumieniu art. 5 dyrektywy 2001/55/WE i skutkująca wprowadzeniem tymczasowej ochrony, Dz. Urz. UE L 71 z 4.03.2022, s. 1.
- ⁹ Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2023/2409 z dnia 19 października 2023 r. w sprawie przedłużenia tymczasowej ochrony wprowadzonej decyzją wykonawczą (UE) 2022/382, Dz. Urz. UE L z 24.10.2023.
- ¹⁰ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Ukrainą o zabezpieczeniu społecznym, sporządzona w Kijowie dnia 18 maja 2012 r., Dz.U. z 2013 r. poz. 1373.
- ¹¹ Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Departament Statystyki i Prognoz Aktuariatnych, *Cudzoziemcy w polskim systemie ubezpieczeń społecznych 2022*, Warszawa, czerwiec 2023, https://www.zus.pl/documents/10182/2322024/Cudzoziemcy+w+polskim+systemie+ubezpiecze%C5%84+spo%C5%82ecznych_2022.pdf, dostęp: 25.03.2024.

Aktualności – marzec 2024 r.

- **Obniżenie stawki VAT dla branży beauty.** Na stronie Rządowego Centrum Legislacji opublikowano projekt rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (nr z wykazu Rządowego Centrum Legislacji: 848). Przewiduje on rozszerzenie zakresu stosowania obniżonych stawek VAT przez dodanie do katalogu usług objętych stawką 8% określonych usług kosmetycznych (PKWiU 96.02.13.0; PKWiU ex 96.02.14.0; PKWiU 96.02.19.0), począwszy od dnia 1 kwietnia 2024 r.

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 2014 r. (I UZP 3/13)

Marek Zagórski

Adwokat, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autor przedstawia uchwałę Sądu Najwyższego (dalej: SN) z dnia 11 lutego 2014 r.¹, dotyczącą zakresu odpowiedzialności za zobowiązania składkowe spółdzielni.

Jak wynika z omawianej uchwały, likwidator spółdzielni nie odpowiada za zaległości składkowe tej spółdzielni na podstawie art. 116a ustawy z dnia 29 sierpnia 1998 r. – Ordynacja podatkowa² w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³, albowiem z treści tego literalnie odczytywanego przepisu nie wynika, ażeby był objęty jego zakresem podmiotowym.

Rzeczona uchwała zapadła na skutek przedstawienia SN przez Sąd Apelacyjny w Łodzi – w związku z rozpoznawaniem sprawy Małgorzaty F. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) Oddział w T.M. o ustalenie braku odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu składek, na skutek apelacji odwołującej się od wyroku Sądu Okręgowego w Piotrkowie Trybunalskim z dnia 22 listopada 2012 r. – w trybie art. 390 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁴ do rozstrzygnięcia rozpoznawanego zagadnienia prawnego.

W sprawie ustalono, że decyzją z dnia 14 grudnia 2011 r. ZUS Oddział w T.M. stwierdził, że Małgorzata F. jako likwidator Gminnej Spółdzielni „S.Ch.” w W.K. jest odpowiedzialna za zobowiązania tej spółdzielni z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne za wskazane w decyzji okresy. Małgorzata F. wniosła odwołanie od tej decyzji. Domagała się jej zmiany i ustalenia, że likwidator spółdzielni nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania spółdzielni z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz

Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

W pierwszej kolejności SN przypomniał, że stosownie do treści art. 107 § 1 o.p. w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. za zaległości składkowe odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z płatnikiem również osoby trzecie, ale wyłącznie w przypadkach i w zakresie przewidzianych w Ordynacji podatkowej. Zakresem podmiotowym art. 116a o.p. w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. objęci są członkowie organów zarządzających innymi niż spółki kapitałowe osobami prawnymi, którzy ponoszą odpowiedzialność za zaległości składkowe tych osób prawnych.

Zgodnie z brzmieniem art. 38 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁵ osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie. Przychylić należy się zatem do poglądu wyrażonego przez SN w uchwale z dnia 13 października 2009 r.⁶, że z wykładni językowej art. 116a o.p. wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że dotyczy on wyłącznie tych osób, które pełnią funkcje organów danej osoby prawnej w myśl przepisów regulujących jej ustrój. W odniesieniu do spółdzielni jest to ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze⁷, zgodnie z którą organami spółdzielni są: walne zgromadzenie, rada nadzorcza i zarząd (art. 35 § 1), przy czym tylko zarząd kieruje działalnością spółdzielni i reprezentuje ją na zewnątrz (art. 48 § 1).

Status prawny likwidatora spółdzielni reguluje art. 119 § 1 p.s., w myśl

którego do likwidatora stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące zarządu spółdzielni i członków zarządu, jeżeli przepisy o likwidacji nie stanowią inaczej. Po pierwsze zatem, nie jest on organem spółdzielni, po drugie zaś, przepisy dotyczące zarządu można stosować do likwidatora tylko subsidiarnie i tylko odpowiednio. Likwidator jest przedstawicielem ustawowym osoby prawnej, zmierzającym do zakończenia jej bytu. Przedstawiciel ustawy, w odróżnieniu od organu, nie wchodzi w skład struktury organizacyjnej osoby prawnej, ma odrębną od osoby prawnej podmiotowość prawną, nie jest trwale związany z bytem osoby prawnej, a nadto podczas gdy organ objawia wolę osoby prawnej, przedstawiciel, działając w imieniu osoby prawnej, objawia własną wolę⁸. Przedstawiciel ustawy działa jedynie w sytuacji czasowej niemożności realizowania zdolności do czynności prawnych przez organ osoby prawnej i – mimo pewnych podobieństw – nie może być uznawany za organ osoby prawnej.

W wyroku SN z dnia 8 lipca 2008 r.⁹, prezentującym pogląd o odpowiedzialności likwidatorów za zaległości składkowe spółek, nie zanegowano wyników wykładni językowej przepisów, a odwoływano się przede wszystkim do kwestii słusznościowych, ale również systemowych i celowościowych. Podkreślono, że wyniki wykładni, dające pierwszeństwo literalnemu odczytaniu art. 116 o.p., należy uznać za rażąco niesprawiedliwe, co nakazuje skonfrontować je także z innymi metodami wykładni. Wskazywano, że zabieg ten jest niezbędny również z tego względu, że

przeniesienie na zarządców odpowiedzialności majątkowej *ex lege* miało na celu wyłącznie ochronę wierzycieli przed skutkami zarządzania spółką w sposób prowadzący do bezskuteczności egzekucji przeciwko niej. Zastosowanie wykładni językowej ochrony tej skutecznie nie zapewnia, a jest wiele argumentów mających istotne znaczenie aksjologiczne, wpływających także z przepisów prawa handlowego, przemawiających za ponoszeniem tej odpowiedzialności także przez likwidatorów.

SN, prezentując taki pogląd, odwołał się w całości do stanowiska wyrażonego przez ten Sąd wcześniej¹⁰ odnośnie do odpowiedzialności likwidatorów spółek za zobowiązania tych spółek na gruncie art. 299 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹¹ i wskazał, że interpretacja tej ustawy przedstawiona w uchwale z dnia 28 lutego 2008 r.¹² ma istotne znaczenie także dla ustalenia odpowiedzialności likwidatora spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za dług publicznoprawny z tytułu zaległych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Zdaniem SN w składzie podejmującym uchwałę w niniejszej sprawie między odpowiedzialnością likwidatorów spółek na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych a odpowiedzialnością na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej występują jednak zasadnicze różnice, które nie pozwalają przenosić wprost poglądów wyrażonych na temat zobowiązań prywatnoprawnych spółki na jej zobowiązania publicznoprawne. Uregulowania zasad odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe) nie są bowiem prostym odwzorowaniem w prawie podatkowym zasad zawartych w przepisach prawa handlowego (art. 299 k.s.h.). Ordynacja podatkowa posiada w tym przedmiocie własne uregulowania, inaczej kształtuje zakres i przesłanki omawianej odpowiedzialności. Odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik. Osoby trzecie ponoszą więc odpowiedzialność za cudzy dług, a orzeczenie o odpowie-

dzialności osób trzecich nie uwalnia dłużnika (podatnika) od odpowiedzialności. Odpowiedzialność osoby trzeciej ma zatem charakter gwarancyjny. Jest odpowiedzialnością posiłkową (subsydiarną), występuje dopiero w dalszej kolejności. Nie ma tu domniemania winy, organ nie bada istnienia związku przyczynowego. Odpowiedzialność tych osób ma zatem charakter odpowiedzialności wyjątkowej.

Jak podkreślił SN, najistotniejsze z tego punktu widzenia jest jednak to, że art. 116a (podobnie jak art. 116) o.p. (w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r.) reguluje odpowiedzialność za zobowiązania publicznoprawne osób prawnych. Nakładanie danin publicznych należy zaś do tzw. wyłączności ustawowej. Zgodnie bowiem z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³ każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, a według art. 217 tego aktu prawne 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.

Powyższa norma konstytucyjna nie oznacza tylko obowiązku uregulowania tych kwestii w ustawie. Zgodnie bowiem z zasadą określoności powyższe elementy powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej w sposób bardzo precyzyjny, przejrzysty i jasny. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna ingerująca w prawa i wolności obywatelskie musi spełniać wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji¹⁴. Adresat normy prawnej musi bowiem wiedzieć, że jest ona do niego skierowana i w jaki sposób ma się zachować¹⁵. Nakaz określoności jest szczególnie istotny w prawie daninowym¹⁶.

W ocenie SN z tego wynika, że przepisy prawa publicznego regulujące odpowiedzialność osób trzecich, jako związane z nałożeniem podatku (obowiązku składkowego) i ingerujące w sferę prawa własności oraz innych praw

i swobód, nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający. Wobec tego nie ma wystarczających przesłanek do stwierdzenia, że na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej odpowiedzialnością za zaległości podatkowe (składkowe) mógłby – jako osoba trzecia – być obciążony którykolwiek inny podmiot niż wymieniony wyraźnie w ustawie.

Powyższe zdaniem SN prowadzi do jednoznacznego wniosku, że likwidator spółdzielni nie odpowiada za zaległości składkowe tej spółdzielni na podstawie art. 116a o.p. w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r., albowiem z treści tego literalnie odczytowanego przepisu nie wynika, ażeby był objęty jego zakresem podmiotowym.

Przypisy

- ¹ I UZP 3/13, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/i%20uzp%203-13.docx.html>, dostęp: 21.03.2024.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., zwana: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 ze zm., dalej: ustawa z dnia 13 października 1998 r.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1550.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- ⁶ II UZP 9/09, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/ii%20uzp%209-09.pdf>, dostęp: 21.03.2024.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 648 ze zm., dalej: p.s.
- ⁸ Por. np. wyrok SN z dnia 12 marca 1997 r., II CKN 24/97, LEX nr 80725.
- ⁹ II UK 341/07, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/ii%20uk%20341-07-1.pdf>, dostęp: 21.03.2024.
- ¹⁰ Przedewszystkim w uchwale z dnia 28 lutego 2008 r. (III CZP 143/07, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/iii%20czp%20143-07.pdf>, dostęp: 21.03.2024), który to pogląd znalazł akceptację w późniejszej uchwale składu siedmiu sędziów SN z dnia 28 stycznia 2010 r. (III CZP 91/09, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/iii%20czp%2091-09.pdf>, dostęp: 21.03.2024).
- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm., dalej: „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
- ¹² III CZP 143/07, dok. cyt.
- ¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ¹⁴ Por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK ZU 1992, poz. 13.
- ¹⁵ Por. wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK ZU 6/1998, poz. 99.
- ¹⁶ Por. orzeczenie TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK ZU 1994, poz. 6, z głosem Ryszarda Mastalskiego, „Państwo i Prawo” 1994, nr 7-8, s. 136.

Trzeba się pozbyć „unijnego szmelcu” – refleksje na dwudziestolecie harmonizacji prawa podatkowego

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Od prawie pół wieku zajmuję się zawodowo prawem podatkowym, ale przeżyłem tylko raz coś, co nazywa się „głębokim dysonansem poznawczym”. Było to przed 20 laty, gdy z własnej nieprzymuszonej woli zaczęliśmy w Polsce harmonizować prawo podatkowe, co wymagało przyśpieszonych studiów nad treścią przepisów tego prawa, judykaturą unijną oraz ichnią doktryną urzędową i piśmiennictwem. Cóż tam znaleźliśmy? Przede wszystkim nieudolnie napisane ogólnikowe przepisy, zawily bełkot sobiepańskiej judykatury ówczesnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, praktykującego zwłaszcza kuchenną psychologię, np. osoba prawna może dowolnie łamać prawo podatkowe, pod warunkiem że „nie wie i nie mogła wiedzieć”, że jest oszustem (czyli ochrona nierozgarniętych), oraz wszechobecne normatywne zaklinalanie rzeczywistości. W stosunku do naszego skromnego dorobku wiedzy na tematy podatkowe przyjęcie unijnych wzorców było oczywistym regresem, wręcz poniżającą degradacją.

Ale unijny aport miał swoich apostołów, którzy zachwalali jego domniemane zalety i przewagi oraz nakazywali nam bezmyślnie implementować te brednie, bo (jakoby) działanie na własną szkodę jest naszym europejskim obowiązkiem. Część z nas dała się zakrzyzczyć unijnym szarlatanom i potulnie wspierała dzieło destrukcji systemu podatkowego. Dziś sądzimy, że prawdopodobnie działali oni w złej wierze, bo przecież dzięki owej implementacji otworzyliśmy formalnie drogę do największej w tym wieku grabieży środków publicznych w wyniku wyłudzeń podatków w kwotach liczonych w setkach miliardów złotych. Chyba że byli „pożytecznymi idiotami”, którzy ogłupiali nas z własnej głupoty (dzielili się tym, czego mieli w nadmiarze). Tylko niewielu dostrzegало, że cała nachalna prounijna propaganda musi być czymś wątpliwym, skoro jej pierwszy szereg tworzyła znana z rzetelności przekazu pewna „Gazeta”, która publikowała wielomiesięczny tasieniec o domniema-

nych przewagach unijnej wersji podatku VAT. Kto dziś pamięta nazwisko owego eksperta z tzw. wielkiej czwórki czy też piątki czy szóstką?

Szukałem słów, które w sposób lapidarny określałyby jakość unijnego prawa podatkowego. Podpowieź otrzymałem od proamerykańskiego dziennikarza (odważny człowiek i ciekawa postać), który niedawno nazwał przepisy o Zielonym Ładzie „UNIJNYM SZMELCEM”. Nic dodać, nic ująć. Od lat bez sensu katujemy się wdrażaniem owego „szmelcu” i jeszcze się dziwimy, że podatnicy (uczciwi) nie chcą nawet tego czytać, oszuści na skalę przemysłową wyłudniają z budżetu środki wpłacane przez naiwnych, a funkcjonariusze publiczni często mówią (prywatnie), że tego bełkotu nie da się zrozumieć nawet przy najlepszych chęciach, bo tam już nie ma żadnego prawa. Absurdem absurdów ostatnich kilku lat jest powszechny obowiązek samodosnosu pod nazwą „raportowanie schematów podatkowych”, czyli ucieczki od opodatkowania, przy czym do owych schematów zaliczono (słusznie) tzw. odwrotne obciążenie w podatku od wartości dodanej, które kilka lat wcześniej Unia Europejska zalecała jako... metodę przeciwdziałania owej ucieczce. Czy to już nie tylko szmelc? To również groteska.

Nie będę pytał, co dalej. Zielony Ład oraz otwarcie rynku europejskiego dla ukraińskiego importu („szmelc” w dodatku sprzeczny z prawem unijnym) są źródłem największego w historii protestu przeciwko szkodnictwu i głupocie „prawa unijnego”. Czy czekać na upadek tej organizacji, czy „spierdalać”, póki jeszcze czas? Nie mnie o tym decydować, niech każdy dba o siebie. Nasza ucieczka z tego „raju” może mieć dwie drogi:

- wyjedziemy stąd do ciepłych (albo zimnych) krajów, które w przyszłości nie będą aspirować do członkostwa w tej organizacji;
- opuścimy go jako zbiorowość, ale nie zmienimy fizycznie miejsca pobytu.

Na tę drugą drogę już faktycznie weszliśmy, bo poparliśmy powszechnie bunt rolników przeciwko dwóm sztandarowym pomysłom owej organizacji w postaci otwarcia rynku na napływ ukraińskich produktów rolnych oraz nakazów Zielonego Ładu. Zacytuję tu wielkiego poetę mojego pokolenia (bynajmniej nie był nim Juliusz Słowacki): „Myśmy raju znieść nie mogli”. Dlatego wybraliśmy drogę do dużo bliższego zwykłym ludziom pozaunijnego piekła (zwłaszcza polskiego), zwanego ciepło „piekiełkiem”.

Orwellowska, zawłaszczona przez lobbystów i biurokratów Europa jest dziś „bezalternatywna”. Unieważniono w niej prawo do własnej tożsamości, odrębnej myśli politycznej lub prawnej, a nawet artystycznej. Europejski gładyszachtung (piszę to słowo już fonetycznie, bo pochodzi od używanego dziś czasownika „gładyszaltować”), rodzący przyjazną dla oka tandetę, wręcz kicz, jest faktycznie istotą i sensem (czyli bezsensem) tej organizacji. Tak jak obowiązuje nas „szmelc” prawa europejskiego w miejsce praw narodowych, tak nie będzie już bogactwa sztuki ludów europejskich, lecz potwórki w postaci okazów jednolitej „sztuki europejskiej”, nudnej i skoncentrowanej na swoich pojętych „problemach uniwersalnych dla wszystkich Europejczyków”, czyli: depresji, aborcji, śmierci, dewiacjach seksualnych, alkoholizmie i uzależnieniu od narkotyków. Faktycznie łączącym nas spoiwem jednak będzie (jest?) sprzeciw i protest przeciwko królującej nam głupocie.

Prawo, zwłaszcza to stanowione, może być jednym z najważniejszych dzieł danego narodu. Jestem zwolennikiem salomonowej definicji prawa (jak przystało na „internetowego żyda”): moc obowiązującego prawa zasadza się na jego mądrości lub wręcz z niej wynika, bo odpowiada naszej potrzebie poradzenia sobie z przeciwnościami losu, trudem, brudem, a zwłaszcza z... głupotą. Głupie prawo utwierdza nas w głupocie, a przede wszystkim nie jest już prawem.

Uratujmy firmę Ursus

dr Dariusz Maciej Grabowski

Polska potrzebuje strategii gospodarczej co najmniej na pokolenie. Brakuje nam konkurencyjnego przemysłu, nowoczesnych usług, ośrodków naukowo-badawczych. Sięgając po pieniądze z Krajowego Planu Odbudowy, musimy mieć świadomość, że to jest dokładnie ten moment, kiedy trzeba podjąć strategiczne decyzje, których owoce będziemy zbierać przez lata. Problem w tym, że już dawno zaniechaliśmy dyskusji i uzgodnień dotyczących długookresowej doktryny gospodarczej. Triumf doraźnej walki polityczno-wyborczej doprowadził do unicestwienia tego, co nie powinno być przedmiotem sporu – wizji polskiej racji stanu w gospodarce.

Aż trudno uwierzyć, ale dziś nie ma ani jednego produkowanego w Polsce rodzimego pojazdu. Zagraniczni inwestorzy wycofali się i nadal wycofują z produkcji w zakładach w Bielsku, Słupsku czy Wrocławiu. Odrzucone przez polski rząd zostały oferty produkcji samochodów marki Jaguar i Kia, które obecnie wytwarzane są na Słowacji. Coroczny import do Polski, głównie z Niemiec, około miliona używanych, kilkunastoletnich, często wypadkowych samochodów to miara upadku polskiej motoryzacji.

W tym kontekście żałośnie przedstawia się projekt samochodu Ilera. Zrodził on się w chwili, gdy trzeba było uspokoić radykalne nastroje górników zagrożonych likwidacją kopalń. Stąd jego lokalizacja w Jaworznie, podczas gdy gotowe i puste hale produkcyjne po fabrykach samochodów stoją w Słupsku, we Wrocławiu, w Lublinie, a obecnie także w Bielsku i na Żeraniu. Przeciwno pomyślowi przemawia fakt, że produkcja samochodów elektrycznych jest zdominowana przez wielkie koncerny międzynarodowe i wejście na ten rynek wymaga zarówno wielkich inwestycji i własnych rozwiązań technicznych, jak i szerokiej gamy proponowanych pojazdów.

Tymczasem mogliśmy pójść prostszą drogą, wykorzystać znaną na całym świecie markę, wesprzeć polskie produkty i ambicje. Krótko mówiąc, skorzystać z doświadczeń i technologii Ursusa, który od lat posiada dokumentację i homologację autobusów elektryczno-wodorowych (jego prototypy jeżdżą po Europie). W roku 2019 firma przedstawiła projekt i prototyp elektrycznego samochodu dostawczego, który testował premier Mateusz Morawiecki. Można zatem było połączyć siły i być jednym z prekursorów w produkcji pojazdu elektrycznego, kontynuować prace nad samochodem o napędzie wodorowym. Inżynierowie Ursusa opracowali również prototypy traktora elektryczno-wodorowego i drona o udźwigu w locie do 1000 kilogramów, który może być wykorzystywany w celach wojskowych i cywilnych. Ułamek środków wydatkowanych choćby na Izerę, a są to już setki milionów złotych, wystarczyłoby do przywrócenia i zwielokrotnienia produkcji Ursusa. A przecież firma ta ma idące w setki milionów dolarów kontrakty eksportowe w Afryce. Dzięki znakomitym opiniom tamtejszych przywódców o Ursusie polski rząd uzyskał niezbędne poparcie i w 2017 r. nasz kraj został niestałym członkiem Rady Bezpieczeństwa ONZ na lata 2018-2019.

Tymczasem na skutek zatrzymania kontraktu zambijskiego przez rząd PiS, a następnie haniebnych decyzji Komisji Nadzoru Finansowego (KNF) Ursus został doprowadzony na skraj upadłości. W 2019 r. KNF poinformowała na swojej stronie internetowej o naruszeniu przepisów przez firmę i złożyła zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa wykorzystania informacji poufnej w związku z obrotem akcjami. Efekt tej wiadomości był piorunujący. Zaczęli się wycofywać inwestorzy, partnerzy rynkowi.

Sąd Rejonowy dla Warszawy-Mokotowa w prawomocnym postanowieniu z 17 grudnia 2020 r. wskazał, że nie było podstaw do oskarżenia Ursusa o przestępstwo giełdowe. Jednak KNF nie przyznała się do pomyłki. Nie przekazała informacji o postanowieniu sądu do publicznej wiadomości, a wobec broniących Ursusa zastosowała retorsje. Inwestorzy, kontrahenci i partnerzy biznesowi odeszli. Działanie KNF na szkodę Ursusa może spowodować, że do historii przejdzie chyba ostatnia polska marka ceniona na świecie i wciąż dysponująca potencjałem na przyszłość.

Kiedy obserwuje się dziś walkę polskich rolników o godziwy zysk i możliwość konkurowania, warto zwrócić uwagę na koszty, jakie ponoszą, także na zakup maszyn. Potrzebują m.in. nowoczesnego traktora, bezawaryjnego, prostego w obsłudze i konserwacji, a przede wszystkim taniego. Dlaczego powinni mieć polski produkt? Również dlatego, że połowę ceny za nabywany traktor płaci rolnik, a połowę dopłaca Unia Europejska. Dziś tę dopłatą przez Unię część zgarniają i transferują firmy zagraniczne. A przecież gdyby pieniądze trafiły do polskiej firmy, to zostawałyby w Polsce również jako podatek dla budżetu państwa. Aż strach pomyśleć, dlaczego tak się nie dzieje.

Znaleźliśmy się w miejscu i chwili rozstrzygających. Syndyk wyznaczony dla Ursusa robi wszystko, by właśnie teraz w marcu ogłosić definitywny upadek firmy. Czemu ten pośpiech? Tylko syndyk to wie i nie traci czasu.

Stąd mój apel do odpowiednich ministrów i premiera Donalda Tuska – uratujmy historyczną i jednocześnie perspektywiczną markę, jaką jest Ursus. Jeśli nie zdążymy zapobiec temu upadkowi, będzie to pierwszy dowód, że zmienił się rząd, ale nie zmieniło się rządzenie.

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-341/22 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA v. Agenzia delle Entrate

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT), proporcjonalności, ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA (zwaną dalej „spółką Feudi”) a Agenzia delle Entrate (organem podatkowym, Włochy) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

RAMY PRAWNE

Prawo Unii

3 Na podstawie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„«Podatnikiem» jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

«Działalność gospodarcza» obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Artykuł 63 tej dyrektywy przewiduje:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

5 Artykuł 167 omawianej dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

6 Artykuł 168 lit. a) tej samej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

7 Zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. [...]”.

Prawo włoskie

8 Artykuł 30 legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (ustawy nr 724 – środki racjonalizacji finansów publicznych) z dnia 23 grudnia 1994 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 174 z dnia 30 grudnia 1994 r.) (zwanej dalej „ustawą nr 724/1994”), zatytułowany „Spółki fasadowe. Wycena papierów wartościowych”, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„1. Do celów niniejszego artykułu spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki jawne i spółki komandytowe, jak również wszelkiego rodzaju spółki i podmioty niebędące rezydentami, posiadające stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju uznaje się, z zastrzeżeniem dowodu przeciwnego, za nieprowadzące działalności, jeżeli całkowita kwota dochodów, wzrostu wartości zapasów i zysków, z wyłączeniem tych nadzwyczajnych, wynikająca z rachunku zysków i strat, gdy ten jest obowiązkowy, jest niższa niż suma kwot uzyskanych przez zastosowanie następujących wartości procentowych:

[...]

4. W przypadku spółek i podmiotów nieprowadzących działalności ewentualna nadwyżka podatku wynikająca z deklaracji [VAT] nie podlega zwrotowi ani nie może być przedmiotem kompensaty [...] lub przeniesienia [...]. Jeżeli przez trzy kolejne okresy rozliczeniowe spółka lub podmiot nieprowadzący działalności nie dokona transakcji istotnych dla celów VAT na kwotę nie mniejszą niż kwota wynikająca z zastosowania odpowiedniej wartości procentowej, o której mowa w ust. 1, taka ewentualna nadwyżka podatku nie może zostać przeniesiona na kolejne okresy rozliczeniowe w celu kompensaty VAT podlegającego zapłacie za następne okresy rozliczeniowe.

4a. W przypadku wystąpienia obiektywnych sytuacji, które uniemożliwiły osiągnięcie dochodów, wzrostu wartości zapasów, jak również zysków określonych zgodnie z niniejszym artykułem lub które nie pozwoliły na dokonanie transakcji istotnych dla celów VAT, o których mowa

w ust. 4, zainteresowana spółka może wnieść o odstąpienie od stosowania odpowiednich przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania [...]”.

POSTĘPOWANIE GŁÓWNE I PYTANIA PREJUDYCJALNE

9 Spółka Vigna Ottieri Srl (zwana dalej „spółką Vigna”) była spółką prawa włoskiego prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie produkcji i sprzedaży wina w regionie Kampania (Włochy).

10 W dniu 22 grudnia 2010 r. organ podatkowy doręczył spółce Vigna decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, w której wskazano w szczególności, że spółka ta została uznana za spółkę nieprowadzącą działalności (zwaną „spółką fasadową”) za okres rozliczeniowy 2008 ze względu na to, że zgłoszona przez tę ostatnią kwota transakcji objętych podatkiem należnym była niższa od progu, poniżej którego dla celów stosowania art. 30 ustawy nr 724/1994 uznaje się, że spółki nie prowadzą działalności. Z decyzji tej wynikało również, że taki próg nie został osiągnięty przez spółkę Vigna w trzech następujących po sobie okresach rozliczeniowych, a mianowicie w latach 2006, 2007 i 2008. W związku z tym organ podatkowy odmówił odliczenia nadwyżki VAT w kwocie 42 108 EUR, którego domagała się spółka Vigna za okres rozliczeniowy 2009.

11 Spółka Vigna wniosła skargę na tę decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego do Commissione tributaria provinciale di Avellino (sądu ds. podatkowych dla prowincji Avellino, Włochy). Wyrokiem z dnia 18 kwietnia 2012 r. sąd ten oddalił ową skargę.

12 Spółka Feudi, która przejęła spółkę Vigna ze skutkiem od dnia 27 września 2012 r., wniosła apelację od tego wyroku do Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (sądu ds. podatkowych dla regionu Kampania, sekcja delegowana Salerno, Włochy), który oddalił tę apelację.

13 W dniu 27 marca 2014 r. spółka Feudi wniosła skargę kasacyjną do Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy), będącego sądem odsyłającym. Twierdzi ona w

istocie, że odmowa przyznania jej prawa do odliczenia VAT jest niezgodna z prawem Unii.

14 Sąd odsyłający wskazuje w istocie, że rozpatrywane przepisy włoskie mają na celu zniechęcenie do tworzenia spółek fasadowych, a tym samym uniemożliwienie osobom prawnym prowadzącym formalnie działalność gospodarczą, a w rzeczywistości nie działającym, uzyskiwania korzyści podatkowych. W tym celu art. 30 ustawy nr 724/1994 przewiduje mechanizm odstrasający, który opiera się na domniemaniu, zgodnie z którym brak prowadzenia przez spółkę działalności gospodarczej może zostać wywiedziony z tego, że zysk, jakiego można rozsądnie oczekiwać z aktywów, którymi ona dysponuje, jest niższy od określonego w tym przepisie progu dochodów. Spółka może obalić takie domniemanie, o ile wykaże, że ze względu na obiektywne okoliczności osiągnięcie tego minimalnego poziomu dochodów w danym okresie było niemożliwe.

15 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że na mocy tego przepisu spółki nieprowadzące działalności nie mogą uzyskać zwrotu nadwyżki VAT zawartej w ich deklaracji i wynikającej w szczególności z kwoty VAT podlegającego odliczeniu wyższej od pobranego VAT. Nadwyżka ta nie mogłaby też podlegać kompensacie ani przeniesieniu. Nadwyżka ta mogłaby zatem zostać zaliczona na poczet VAT należnego za kolejne okresy rozliczeniowe. Jeżeli jednak w trakcie trzech kolejnych okresów rozliczeniowych spółka nieprowadząca działalności nie dokonuje transakcji podlegających VAT do kwoty co najmniej równej kwocie wynikającej z rzonego progu dochodów, nadwyżki tej nie można już przenieść. Spółka ta traci w związku z tym prawo do odliczenia VAT.

16 W tych okolicznościach sąd odsyłający zastanawia się w pierwszej kolejności, czy można odmówić statusu podatnika i w konsekwencji prawa do odliczenia naliczonego VAT spółce, która dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, nie osiągając jednak progu dochodów przewidzianego w spornych przepisach włoskich, jeżeli spółka ta nie wykaże, że obiektywne sytuacje stanowiły przeszkodę dla osiągnięcia dochodów przekraczających ten próg. W tym wzglę-

dzie ma on wątpliwości co do zgodności takiej praktyki z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, z którego wynika w istocie, że status podatnika wywodzi się z wykonywania przez podmiot powołujący się na ten status działalności gospodarczej.

17 W drugiej kolejności sąd ten zastanawia się, czy sporne przepisy włoskie są zgodne z art. 167 dyrektywy VAT, a także z zasadą neutralności VAT i zasadą proporcjonalności. Sąd ten przypomina, że o ile zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT, o tyle środki przyjmowane przez państwa członkowskie nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, a w szczególności nie mogą być wykorzystywane w sposób, który systematycznie podważałby zasadę neutralności VAT.

18 W trzeciej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, czy ograniczenia prawa do odliczenia VAT przewidziane w art. 30 ustawy nr 724/1994 należy uznać za sprzeczne z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Uważa on bowiem, że podatnik dokonujący transakcji gospodarczej może nie wiedzieć z całą pewnością, czy transakcja ta może uprawniać do odliczenia lub zwrotu VAT, ponieważ skorzystanie z tych praw będzie uzależnione od uzyskania przez niego w danym okresie rozliczeniowym poziomu dochodów przekraczającego próg przewidziany w spornych przepisach włoskich.

19 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 1 [dyrektywy VAT] można interpretować w ten sposób, że pozbawia on statusu podatnika, a w konsekwencji prawa do odliczenia lub zwrotu zapłaconego VAT, podmiot, który dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, przez trzy kolejne lata zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który [to podmiot] nie jest w stanie wykazać w celu uza-

sadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?

- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy art. 167 [dyrektywy VAT] oraz ogólne zasady neutralności VAT i proporcjonalności ograniczenia prawa do odliczenia VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze [art. 30 ustawy nr 724/1994] odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, przez trzy kolejne lata zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?
- 3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie: czy przyjęte w Unii zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w drodze [art. 30 ustawy nr 724/1994] odmawia prawa do odliczenia VAT zapłaconego z tytułu nabycia, jego zwrotu lub wykorzystania w kolejnym okresie podatkowym podatnikowi, który przez trzy kolejne okresy podatkowe dokonuje aktywnych transakcji istotnych dla celów VAT w wymiarze uznanym za nieodpowiedni, ponieważ jest on zbyt niski w stosunku do tego, czego można racjonalnie oczekiwać w odniesieniu do aktywów, jakimi podmiot ten dysponuje, przez trzy kolejne lata zgodnie z kryteriami określonymi w ustawie, oraz który nie jest w stanie wykazać w celu uzasadnienia tej okoliczności istnienia obiektywnych sytuacji stanowiących przeszkodę?”.

W PRZEDMIOCIE PYTANIA PIERWSZEGO

20 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia,

czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że może on prowadzić do pozbawienia statusu podatnika VAT osoby, która w danym okresie rozliczeniowym dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, których wartość ekonomiczna nie osiąga progu określonego w przepisach krajowych, odpowiadającego racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje, chyba że wykaze ona, iż osiągnięcie tego progu uniemożliwiły obiektywne sytuacje.

21 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Pojęcie „działalności gospodarczej” zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Ponadto uściślono, że za działalność gospodarczą należy uznać „wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

22 Analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nie tylko podkreśla szeroki zakres pojęcia „działalności gospodarczej”, ale także wskazuje na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się *per se*, niezależnie od jej celów lub rezultatów [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania w i e c z y s t e g o), C - 6 0 4 / 1 9, EU:C:2021:132, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

23 Wynika z tego, że status podatnika VAT nie jest uzależniony od spełnienia przesłanki polegającej na tym, aby dana osoba dokonywała transakcji podlegających VAT, których wartość ekonomiczna przekracza ustalony wcześniej próg dochodów, odpowiadający racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje. W tym względzie istotne jest bowiem jedynie to, czy osoba ta rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą i – jak przypomniano w pkt 21 niniejszego wyroku – czy wykorzystuje ona w sposób ciągły majątek rzeczowy

lub wartości niematerialne w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

24 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w trakcie spornych okresów rozliczeniowych, a mianowicie w okresie rozliczeniowym 2008 i w dwóch poprzednich okresach rozliczeniowych, w odniesieniu do których organ podatkowy uznał, że spółka Vigna nie prowadziła działalności, spółka ta prowadziła taką działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, zgodnie z jego wykładnią dokonaną w orzecznictwie przytoczonym w pkt 22 niniejszego wyroku.

25 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie może on prowadzić do pozbawienia statusu podatnika VAT osoby, która w danym okresie rozliczeniowym dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, których wartość ekonomiczna nie osiąga progu określonego w przepisach krajowych, odpowiadającego racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje.

W PRZEDMIOCIE PYTANIA DRUGIEGO

26 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 167 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, że kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez tego podatnika na późniejszym etapie obrotu została uznana za niewystarczającą.

27 W tym względzie należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi zatem integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w

sposób bezpośredni w stosunku do całego VAT obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu. System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje zatem pod względem ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT. W zakresie, w jakim podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu wspomnianych towarów lub usług [zob. podobnie wyroki: z dnia 25 listopada 2021 r., *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 25 maja 2023 r., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie)*, C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo].

28 Dokładniej rzecz ujmując, z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek. Po pierwsze, zainteresowany musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy. Po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, muszą być na późniejszym etapie obrotu wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika [zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2022 r., *Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika)*, C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].

29 W odniesieniu do drugiej z tych przesłanek, która jako jedyna jest przedmiotem niniejszego pytania, należy przypomnieć, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT, co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą nalicze-

nie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wymaga, by wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element składowy ceny transakcji objętych podatkiem należnym, które dają prawo do jego odliczenia [wyrok z dnia 8 września 2022 r., *Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika)*, C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo].

30 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych towarów i usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Tego rodzaju koszty mają bowiem bezpośredni i ścisły związek z całością działalności gospodarczej podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Z powyższych względów wynika, że żaden przepis dyrektywy VAT nie uzależnia prawa do odliczenia od wymogu, aby kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez podatnika na późniejszym etapie obrotu w danym okresie musiała osiągnąć pewien próg. Przeciwnie, z orzecznictwa przytoczonego w pkt 27 niniejszego wyroku wynika, że prawo do odliczenia VAT jest zagwarantowane, z zastrzeżeniem spełnienia wymaganych przesłanek, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, niezależnie od wyników działalności gospodarczej danego podatnika.

32 W drugiej kolejności należy jednak zauważyć, że prawa do odliczenia VAT można odmówić podatnikowi, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że powołuje się on na nie w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

33 Należy bowiem przypomnieć, że zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych

nadużyć jest uznanym celem wspieranym przez dyrektywę VAT, a Trybunał wielokrotnie orzekał, że podmioty prawa nie mogą w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie powoływać się na przepisy prawa Unii. W związku z tym, nawet gdyby materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały spełnione, to do krajowych organów i sądów należy odmówienie skorzystania z tego prawa, jeżeli zostanie wykazane na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie [zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 34, 35; a także z dnia 25 maja 2023 r., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie)*, C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo].

34 Odmowa przyznania prawa do odliczenia jest wyjątkiem od stosowania zasady podstawowej, jaką to prawo stanowi, a zatem organy podatkowe są zobowiązane wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych okoliczności prowadzących do wniosku, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT lub że wiedział, względnie powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z oszustwem. Następnie do sądów krajowych należy kontrola, czy odnośne organy podatkowe wykazały istnienie takich obiektywnych okoliczności [wyrok z dnia 25 maja 2023 r., *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie)*, C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo].

35 W odniesieniu do nadużycia prawa z utrwalonego orzecznictwa wynika, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w zakresie VAT zakłada, po pierwsze, że sporne transakcje, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy VAT oraz we wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakemu służą te przepisy. Po drugie, z ogółu okoliczności obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem owych transakcji było jedynie osiągnięcie tej korzyści podatkowej [wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.*, C-255/02,

EU:C:2006:121, pkt 74, 75; a także z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że zasada zakazu nadużyć, znajdująca zastosowanie w dziedzinie VAT, zabrania całkowicie sztucznych konstrukcji oderwanych od rzeczywistości gospodarczej, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy VAT [wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r., ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 26; a także z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo].

37 Należy również przypomnieć, że stosowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy VAT środki mające na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieżenie oszustwom podatkowym nie mogą wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia owych celów. Nie można ich wobec tego wykorzystywać w sposób skutkujący systematycznym uniemożliwieniem skorzystania z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku [wyroki: z dnia 9 grudnia 2021 r., Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, pkt 28; a także z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo].

38 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wyjaśnia, że art. 30 ustawy nr 724/1994 ma na celu zwalczanie oszustw poprzez zniechęcanie do tworzenia spółek fasadowych. Mechanizm ustanowiony w tym artykule opiera się zatem na domniemaniu, zgodnie z którym w sytuacji gdy kwota transakcji objętych podatkiem należnym dokonanych przez spółkę w danym okresie rozliczeniowym nie osiąga progu obliczonego z zastosowaniem kryteriów przewidzianych w tym artykule, spółka ta nie jest spółką prowadzącą działalność, chyba że zdoła ona wykazać, że brak możliwości osiągnięcia tego progu uzasadniają obiektywne okoliczności. W przypadku gdy spółka zostanie uzna-

na za spółkę nieprowadzącą działalności, nie może ona już korzystać z prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji objętych podatkiem należnym, których dokonała w spornym okresie rozliczeniowym.

39 Tymczasem takie domniemanie opiera się na kryterium progu dochodów, które nie jest powiązane z kryteriami wymaganymi do celów wykazania oszustwa lub nadużycia, jak wskazano w orzecznictwie przytoczonym w pkt 33-36 niniejszego wyroku. Domniemanie to nie opiera się bowiem na ocenie rzeczywistego charakteru transakcji podlegających opodatkowaniu VAT dokonanych w danym okresie rozliczeniowym ani na ocenie ich wykorzystania w ścisłym znaczeniu w celu dokonania transakcji objętych podatkiem należnym, lecz jedynie na ocenie ich wielkości. Nie można zatem, biorąc pod uwagę orzecznictwo przytoczone w pkt 34 niniejszego wyroku, uznać go za mogące wykazać, że prawo do odliczenia VAT zostało powołane w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

40 W istocie można odmówić skorzystania prawa do odliczenia tylko wtedy, gdy okoliczności faktyczne powołane w celu wykazania takiego oszustwa lub takiego nadużycia zostały wykazane w sposób wymagany prawem, inaczej niż w drodze domniemań (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Ponadto Trybunał orzekł już, że ogólne domniemanie oszustw i nadużyć nie może uzasadniać środka podatkowego naruszającego cele dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2017 r., Egiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie nie można przyjąć, że takie domniemanie, nawet wzruszalne, prowadzi do odmowy prawa do odliczenia naliczonego VAT z powodów niezwiązanych ze stwierdzeniem powołania się na to prawo w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

42 Wynika z tego, że domniemanie takie jak opisane w pkt 38 niniejszego wyroku wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu polegającego na zapobieżeniu oszustwom i nadużyciom.

43 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 167 dyrektywy

VAT, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, że kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez tego podatnika na późniejszym etapie obrotu została uznana za niewystarczającą.

W PRZEDMIOCIE PYTANIA TRZECIEGO

44 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie i ponieważ pytanie trzecie zostało zadane jedynie na wypadek udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej, nie ma potrzeby odpowiadania na pytanie trzecie.

[...]

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie może on prowadzić do pozbawienia statusu podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) osoby, która w danym okresie rozliczeniowym dokonuje transakcji opodatkowanych VAT, których wartość ekonomiczna nie osiąga progu określonego w przepisach krajowych, odpowiadającego racjonalnie oczekiwanej stopie zwrotu z aktywów, którymi osoba ta dysponuje.**
- 2) **Artykuł 167 dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego VAT ze względu na to, że kwota transakcji opodatkowanych VAT dokonanych przez tego podatnika na późniejszym etapie obrotu została uznana za niewystarczającą.**

Opracowała: Malwina Sik

Źródło: EUR-Lex – Baza aktów prawnych Unii Europejskiej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62022CJ0341>,
dostęp: 19.03.2024



Instrukcja podatkowa dotycząca utworzenia grupy VAT jako nowego podatnika podatku od towarów i usług



Ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, do krajowego systemu prawnego został wprowadzony **nowy podatnik podatku od towarów i usług – Grupa VAT**. Najistotniejszym skutkiem fiskalnym powołania tej Grupy będzie całkowita eliminacja opodatkowanych wewnętrznych obrotów między członkami Grupy. Przepisy dotyczące grupy VAT weszły w życie z dniem 1 stycznia 2023 r.

W związku z dużym zainteresowaniem Instytut Studiów Podatkowych **przygotował szczegółową Instrukcję wdrożeniową pt. „Instrukcja dotycząca utworzenia Grupy VAT jako nowego podatnika podatku od towarów i usług”**, która pozwoli ocenić przydatność tego rozwiązania dla podmiotów, które chcą potencjalnie powołać tę Grupę. Omówiono w niej nie tylko zagadnienia podatkowe, lecz również z zakresu prawa cywilnego (Umowa powołująca Grupę) oraz raportowania schematów podatkowych.

Jednocześnie informuję, że ISP w ciągu ostatnich dwudziestu pięciu lat opracował i wdrożył kilkanaście tysięcy Instrukcji podatkowych, które są wykorzystywane przez podatników. Nabycie Instrukcji następuje poprzez udzielenie **rocznej licencji** przez Instytut Studiów Podatkowych. Po zaakceptowaniu umowy i przesłaniu jej na adres ISP, Instrukcja przekazywana jest nabywcy w formie elektronicznej – pliku PDF. Instytut zobowiązuje się do każdorazowego opracowania zaktualizowanej wersji Instrukcji w ciągu 10 dni od dnia wejścia w życie każdej kolejnej zmiany w przepisach prawa, mającej bezpośredni wpływ na treść Instrukcji.



W przypadku pytań i wątpliwości do Państwa dyspozycji pozostaje Pani Beata Sulecka
(telefon kontaktowy 22 517 30 68, e-mail: beata.sulecka@isp-modzelewski.pl)

Na stronie internetowej Instytutu www.isp-modzelewski.pl funkcjonuje nasz (bezpłatny) „Serwis Doradztwa Podatkowego”. Serwis ten jest elektronicznym dodatkiem do miesięcznika ISP „Doradztwo Podatkowe” udostępnianym w każdy poniedziałek. Serdecznie zapraszamy do korzystania z tego Serwisu, który w krótkiej i skondensowanej formie wyjaśnia istotne problemy podatkowe.

Wykaz tematów które poruszaliśmy w Serwisie w marcu 2024 r.

nr 759 – 4 marca 2024 r.

Nowości podatkowe

1. Kasowy PIT dla niektórych przedsiębiorców – *Rafał Linka*
2. Wybór formy opodatkowania – wyrok NSA – *Rafał Linka*
3. Publikacja zeznań rocznych w CIT za 2023 r. – *Rafał Linka*
4. Składanie AKC-US przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej – *Rafał Linka*

Komentarz nieuczestny

Skompromitowany prawodawca stanowi przepisy, które nie są źródłem prawa

Podatek od towarów i usług

5. Prawo do odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z realizacją zadania – *Karolina Karaś*
6. Ustalenie prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktur, do których wystawiono noty korygujące – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
7. Nieodpłatne przekazanie towarów na gruncie VAT – *Barbara Głowacka*
8. Wydatki poniesione na organizację wydarzeń jubileuszowych spółki a prawo do odliczenia podatku naliczonego – *Joanna Kiszka*

Akcyza

9. Sprzedaż importowanego wyrobu akcyzowego klasyfikowanego do kodu CN 2710 19 29 przeznaczonego do wykrywania wad metali a stosowanie zerowej stawki akcyzy – *Joanna Kiszka*

Podatki dochodowe

10. Nabycie akcji w ramach programu motywacyjnego – *Małgorzata Słomka*
11. Czy niezrealizowane różnice kursowe zwiększają wartość początkową środka trwałego przy bilansowej metodzie obliczania różnic kursowych? – *Andrzej Łukiańczuk*

ZUS

12. Ubezpieczenie społeczne wspólników spółek wieloosobowych – *Miroslaw Lewandowski*
13. Ulga na start a świadczenie usług na rzecz byłego pracodawcy – *Maciej Kaszuba*

Pozostałe zagadnienia

14. Odpowiedzialność karna za naruszenie przepisów RODO – *Maciej Sobiech*

Analizy i opinie

15. Artystyczne wykonanie utworu jako przedmiot umowy o dzieło – *Marek Zagórski*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: bunt przeciwko (anty) prawu europejskiemu i członkostwu w UE – *Witold Modzelewski*

nr 760 – 11 marca 2024 r.

Nowości podatkowe

1. Obniżenie stawki VAT dla tzw. branży beauty – projekt – *Rafał Linka*
2. Zmiana definicji wyrobów nowatorskich – *Rafał Linka*
3. Oznakowanie akcyzą cygar i cygaretek – *Rafał Linka*
4. Skuteczne przekazanie 1,5% podatku dla OPP – *Rafał Linka*

Komentarz nieuczestny

Czy niewiarygodny prawodawca stanowi ułomne prawo, które bojkotują podatnicy?

Podatek od towarów i usług

5. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług MPV realizowanego w części – *Barbara Głowacka*

Akcyza

6. Podstawa opodatkowania piwa w przypadku braku składu podatkowego – *Malwina Sik*

Podatki dochodowe

7. Czy objęcie udziałów w zamian za wkład pieniężny w podmiocie powiązany skutkuje obowiązkiem sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych? – *Andrzej Łukiańczuk*
8. Czy ustalając wysokość dochodu na potrzeby obliczenia daniny solidarnościowej podatnicy mogą uwzględnić stratę z lat ubiegłych? – *Karolina Karaś*
9. Oddelegowanie pracownika do pracy za granicą powyżej 183 dni a PIT-11 – *Małgorzata Słomka*
10. Mural jako dzieło sztuki niepodlegające amortyzacji – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*

Inne podatki

11. Transakcje zamiany tokenów NFT na walutę wirtualną a podatek od czynności cywilnoprawnych – *Joanna Kiszka*

ZUS

12. Nieuwzględnienie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne kwoty dopłaty do grupowego ubezpieczenia na życie dla pracowników – *Maciej Kaszuba*
13. Składki na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzenia za czynności onboardingu jako świadczenia powtarzalnego na rzecz spółki – *Miroslaw Lewandowski*

Pozostałe zagadnienia

14. Odpowiedzialność odszkodowawcza za naruszenie przepisów RODO – *Maciej Sobiech*

Analizy i opinie

15. Nieodpłatne przekazanie bonów pracownikom na gruncie wyroku TSUE z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawie C-607/20 GE Aircraft Engine Services – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: porażka polityki wschodniej Unii Europejskiej – *Witold Modzelewski*

nr 761 – 18 marca 2024 r.

Nowości podatkowe

1. Powrót stawki VAT 5% na produkty żywnościowe od 1 kwietnia 2024 r. – *Rafał Linka*
2. Zmiana definicji „budowli” – MF odpowiada RPO – *Rafał Linka*
3. Zmiany w tzw. podatku Belki – *Rafał Linka*
4. Wyjaśnienia w zakresie stosowania e-SAD w przypadku przemieszczania wyrobów nieakcyzowych zawierających w swoim składzie całkowicie skażony alkohol etylowy – *Rafał Linka*

Komentarz nieuczestny

Trzeba pozbyć się „unijnego szmelcu”: refleksje na dwudziestolecie harmonizacji prawa podatkowego

Podatek od towarów i usług

5. Dostawa gruntów zabudowanych budynkami/budowlami przeznaczonymi do rozbiórki – *Małgorzata Słomka*
6. Sprzedaż majątku prywatnego a status podatnika VAT w świetle interpretacji nr 0114-KDIP1-1.4012.429.2018.6.MMA – *Barbara Głowacka*

Akcyza

7. Nabycie wewnątrzspółnotowe płynu do chłodziń zawierającego w swym składzie glikol etylowy jako nieobjęte akcyzą – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*

Podatki dochodowe

8. Jak rozumieć pojęcie „wartości dodanej” w zakresie ryczału od dochodu spółek? – *Andrzej Łukiańczuk*
9. Jakie wydatki na utrzymanie mieszkania może odliczyć przedsiębiorca, który prowadzi firmę w domu? – *Karolina Karaś*
10. Przychód z praw wynikających z jednostek uczestnictwa w funduszu otrzymanych tytułem wynagrodzenia za pracę – *Joanna Kiszka*
11. Rabat pośredni jako koszt podatkowy – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
12. Opodatkowanie spółki cichej – *Dawid Kurach*
13. Zwrot kosztów poniesionych przez pracowników na ładowanie służbowych samochodów elektrycznych – *Mirosław Lewandowski*

Inne podatki

14. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości składowisk odpadów po ich zamknięciu – *Maciej Sobiech*

ZUS

15. Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla zleceniobiorców delegowanych do pracy poza granice kraju – *Maciej Kaszuba*

Analizy i opinie

16. Stawka podatku od nieruchomości w przypadku wynajmu lokali mieszkalnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – orzecznictwo NSA – *Maciej Kaszuba*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: czy wysłają polskich żołnierzy na „Front Wschodni”? – *Witold Modzelewski*

nr 762 – 25 marca 2024 r.**Nowości podatkowe**

1. Zmiany w Ordynacji podatkowej – założenia projektu ustawy – *Rafał Linka*

2. „Wakacje od ZUS” – projekt przyjęty przez Radę Ministrów – *Rafał Linka*
3. Opodatkowanie saszetek nikotynowych – propozycja MF – *Rafał Linka*
4. CIT-8 do 2 kwietnia 2024 r. – *Rafał Linka*

Komentarz nieuczestny

Trzeba pozbyć się „unijnego szmelcu”: refleksje na dwudziestolecie harmonizacji prawa podatkowego

Podatek od towarów i usług

5. Stawka 0% VAT w eksporcie towarów a moment otrzymania dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium UE – *Karolina Karaś*

Akcyza

6. Opodatkowanie saszetek nikotynowych – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*

Podatki dochodowe

7. Czy wykorzystanie subrogacji w cash pooling skutkuje powstaniem przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń? – *Andrzej Łukiańczuk*
8. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe – *Małgorzata Słomka*
9. Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni zamortyzowanych środków trwałych – *Joanna Kiszka*

Inne podatki

10. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości składowisk odpadów po ich zamknięciu-postulaty de lege ferenda – *Maciej Sobiech*

ZUS

11. Możliwość ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w oparciu o zastosowanie ulgi z art. 18c – mały ZUS plus – *Maciej Kaszuba*

Analizy i opinie

12. Instrumentalne stosowanie normy sankcyjnej z art. 112b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – *Karolina Karaś*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: czy wysłają polskich żołnierzy na „Front Wschodni”? – *Witold Modzelewski*