

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

2

Któż lepszym

mediatorem

w sprawach gospodarczych
niż doradca podatkowy?

PRZEMYSŁAW JAKUB HINC



10
Czy głośny wyrok TSUE
w sprawie

fikcyjnych faktur

wystawionych przez
pracownika spółki okaże się
przełomowy?

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

22

Transakcje łańcuchowe

z udziałem osoby
fizycznej

EWA SOKOŁOWSKA

28
Mechanizm instrumentalnego
wszczynania postępowań
karnych skarbowych w celu

zawieszenia biegu

terminu przedawnienia
zobowiązań podatkowych:
analiza prawna

JAKUB SITARSKI

SPIS TREŚCI

- 2** Któż lepszym mediatorem w sprawach gospodarczych niż doradca podatkowy?
PRZEMYSŁAW JAKUB HINC
- 10** Czy głośny wyrok TSUE w sprawie fikcyjnych faktur wystawionych przez pracownika spółki okaże się przełomowy?
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
- 22** Transakcje łańcuchowe z udziałem osoby fizycznej
EWA SOKOŁOWSKA
- 28** Mechanizm instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych: analiza prawna
JAKUB SITARSKI
- 34** Podatek od nieruchomości w najnowszym orzecznictwie – co przyniósł ostatni czas?
URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK
- 38** Sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat w podatku dochodowym od osób fizycznych
MONIKA M. BRZOSTOWSKA
- 42** Pozycja małżonka, wobec którego orzeczono separację – na gruncie podatku od spadków i darowizn
DR ADAM BOJARSKI
- 50** Wyrok potrzebny wszystkim
AGNIESZKA CZERNIK
- 56** Opodatkowanie wypłaty zysku po przekształceniu jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z o.o.
IZABELLA TROCHIMCZUK
- 62** Ulga Podatkowa dla Bezpieczeństwa – Nowe Wsparcie dla Obywateli i Przedsiębiorców
PATRYK KOZIÓŁ



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce wydanie Kwartalnika Doradca Podatkowy.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł Przemysława Jakuba Hinc „Któż lepszym mediatorem w sprawach gospodarczych niż doradca podatkowy?”.

Jak zauważa autor, od chwili gdy możliwa stała się mediacja w sprawach gospodarczych, wielu doradców podatkowych spoglądało w tym kierunku, ale nie było możliwości wykonywania zawodu mediatora przez doradców podatkowych tak, jak adwokaci czy radcowie prawni pod skrzydłami swojego samorządu zawodowego. Teraz mediatorzy – doradcy podatkowi mogą działać pod egidą Krajowej Rady Doradców Podatkowych.

Z kolei Justyna Zając-Wysocka w artykule „Czy głośny wyrok TSUE w sprawie fikcyjnych faktur wystawionych przez pracownika spółki okaże się przełomowy?” omawia wydany 30 stycznia 2024 r. przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej szeroko komentowany wyrok w sprawie fałszywych faktur wystawionych przez pracownika z podaniem danych pracodawcy bez jego wiedzy i zgody. Lektura orzeczenia nasuwa refleksję o tym, jakie zostaną wypracowane standardy należytej staranności w polskiej praktyce stosowania prawa podatkowego i w jakim zakresie przyniesie to nowe spojrzenie.

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam Państwa do lektury artykułu Ewy Sokołowskiej „Transakcje łańcuchowe z udziałem osoby fizycznej”. Jak zauważa

autorka, transakcje łańcuchowe to z całą pewnością jedno z trudniejszych zagadnień na gruncie podatku VAT. Sprawa komplikuje się dodatkowo, gdy jednym z ogniw w potencjalnym łańcuchu dostaw jest osoba fizyczna.

Kolejnymi zasługującymi na zainteresowanie artykułami są teksty Jakuba Sitarskiego „Mechanizm instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych: analiza prawna” oraz Adama Bojarskiego „Pozycja małżonka, wobec którego orzeczono separację – na gruncie podatku od spadku i darowizn”.

W tym numerze Kwartalnika Doradca Podatkowy znajdą Państwo inne ciekawe artykuły: Urszuli Sałacińskiej-Matwiejczyk „Podatek od nieruchomości w najnowszym orzecznictwie – co przyniósł ostatni czas?” oraz tekst Moniki Brzostowskiej „Sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat w podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Godnymi polecenia artykułami są również: tekst Agnieszki Czernik „Wyrok potrzebny wszystkim”, Patryka Kozioła „Ulga podatkowa dla bezpieczeństwa – Nowe wsparcie dla obywateli i przedsiębiorców” oraz Izabelii Trochimczuk „Opodatkowanie wypłaty zysku po przekształceniu jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z o.o.”.

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności.

Z życzeniami dobrej lektury

IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI

Któż lepszym

mediatorem

w sprawach gospodarczych
niż doradca podatkowy?



Od chwili gdy możliwa stała się mediacja w sprawach gospodarczych, wielu doradców podatkowych spoglądało w tym kierunku, ale dotychczas nie mogliśmy zawodu mediatora wykonywać tak, jak adwokaci czy radcowie prawni pod skrzydłami swojego samorządu zawodowego. To już historia. Teraz mediatorzy – doradcy podatkowi mogą działać pod egidą Krajowej Rady Doradców Podatkowych.

PRZEMYSŁAW JAKUB HINC

Na początek trochę historii. W 1992 r. grupa pracowników ówczesnego Biura Interwencji Senatu (z szefową biura panią dr Janiną Waluk) oraz przedstawiciele Stowarzyszenia Penitencjarnego Patronat, na zaproszenie niemieckiej Fundacji H. Bölla, wyjechali do Kolonii, gdzie zapoznali się z działalnością niemieckich ośrodków mediacji, zajmujących się szczególnie nieletnimi sprawcami czynu karalnego. Zdobyte w Niemczech doświadczenia doprowadziły do powstania Zespołu ds. Wprowadzenia Mediacji w Polsce, który oficjalnie został powołany w grudniu 1995 roku przy Stowarzyszeniu Penitencjarnym Patronat.

Celem Zespołu było wprowadzenie mediacji jako instytucji prawnej do polskiego wymiaru sprawiedliwości. Po 1995 r. na terenie całego kraju powstały ośrodki mediacji, w których realizowano eksperymentalny program mediacji między pokrzywdzonym a sprawcą czynu karalnego w sprawach nieletnich. Między innymi na bazie doświadczeń tych zespołów zostały opracowane i ostatecznie wprowadzone w 1997 r. zmiany w kodyfikacji karnej dotyczące wprowadzenia instytucji mediacji do kodeksu karnego i kodeksu postępowania karnego. W sierpniu 1998 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości w sprawie warunków prowadzenia mediacji w sprawach dorosłych sprawców przestępstw, a w maju 2001 r. w sprawach nieletnich. W 2003 roku weszło w życie kolejne Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości w sprawie postępowania mediacyj-

Dzisiaj mediacja możliwa jest niemal we wszystkich sferach życia prywatnego i publicznego. Mając to wszystko na względzie, VI Zjazd Krajowej Izby Doradców Podatkowych w swojej mądrości powołał do życia Centrum Mediacji przy Krajowej Radzie Doradców Podatkowych.

nego w sprawach karnych, które umożliwiło podejmowanie mediacji o zadośćuczynienie w sprawach karnych dla dorosłych.

Natomiast dopiero w 2005 roku weszła w Polskę w życie ustawa wprowadzająca przepisy regulujące stosowanie mediacji w sprawach cywilnych. Dzięki niej możliwe jest dzisiaj korzystanie z mediacji w sprawach gospodarczych i rodzinnych np. rozwodowych, w sprawach o opiekę nad dzieckiem, o prawo do kontaktu z dzieckiem, o podział majątku, dział spadku, o zapłatę, o prawo do znaku towarowego, w sprawach pracowniczych, o przywrócenie do pracy, o odszkodowanie etc. Kolejne zmiany legislacyjne z 2008 roku – obowiązujące od 13.06.2009 r.,

wprowadziły w przepisie art. 58 k.r.o. porozumienie małżonków o sposobie wykonywania władzy rodzicielskiej i utrzymywaniu kontaktów z dzieckiem po rozwodzie, jeżeli jest ono zgodne z dobrem dziecka oraz w przepisie art. 107 k.r.o. porozumienie rodzicielskie, gdy władza rodzicielska przysługuje obojgu rodzicom żyjącym w rozłączeniu, otwierając nową erę rozwoju mediacji w sprawach rodzinnych.

Trochę wcześniej, bo wraz z wejściem w życie od 1 stycznia 2004 r. ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w życie weszły przepisy wprowadzające mediację do sądownictwa administracyjnego. „Najmłodsza” jest mediacja administracyjna,

prowadzona w oparciu o przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, bo możliwa jest dopiero od 1 stycznia 2017 r. Ale to tylko pokazuje, że choć z pewnymi oporami,

Statutu, Regulaminu postępowania mediacyjnego Centrum Mediacji przy KRDP oraz Zasad Etyki Mediatorów zrzeszonych w Centrum Mediacji przy Krajowej Radzie Do-

się kursy dla osób chcących zdobyć uprawnienia i wystąpić o wpis na listę mediatorów. A potem zacniemy organizować kolejne szkolenia pozwalające na podnoszenie kompe-

Przedmiotem mediacji mogą być na przykład sprawy o zapłatę, zniesienie współwłasności, rozwiązanie lub niewykonanie umowy, podział majątku dorobkowego, dział spadku oraz sprawy dotyczące sporów sąsiedzkich, cały wachlarz spraw gospodarczych, spory konsumenckie, spory o naprawienie szkody i o zadośćuczynienie.

to jednak postępowanie mediacyjne staje się trwałym elementem przestrzeni prawnej w Polsce.

Dzisiaj mediacja możliwa jest niemal we wszystkich sferach życia prywatnego i publicznego. Mając to wszystko na względzie, VI Zjazd Krajowej Izby Doradców Podatkowych w swojej mądrości powołał do życia Centrum Mediacji przy Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, powierzając jednocześnie Radzie zadania w zakresie utworzenia Komisji ds. Mediacji, której zadaniem w pierwszym okresie miało być stworzenie ram organizacyjnych, w jakich Centrum będzie działać, a później rola pomostu pomiędzy Centrum a Radą.

Rada Komisję ds. Mediacji powołała w czerwcu 2022 r., a efektem prac Komisji było przedłożenie

radców Podatkowych w grudniu 2023 roku. W ten sposób zakończył się czas organizacji, a zaczął czas działania Centrum Mediacji.

Centrum ma działać w trzech segmentach: ma organizować pracę skupionych w nim mediatorów oraz zajmować się działalnością szkoleniową. Symbolicznie, w Walentynki – jako pełniący obowiązki Prezesa Centrum Mediacji – wydałem Zarządzenie nr 1 o rozpoczęciu naboru wniosków o wpis na listę mediatorów Centrum Mediacji przy KRDP. W ten sposób rozpoczęło się formalnie działanie Centrum. Teraz wszystkie wnioski, które będą kompletne, zostaną rozpoznane i osoby spełniające warunki zostaną wpisane na listę mediatorów prowadzoną przez Centrum Mediacji przy KRDP. Niebawem rozpoczną

tencji i uzyskiwanie nowych umiejętności. Szkolenia te będą adresowane do mediatorów zrzeszonych w Centrum, ale też do szerszego grona odbiorców, w tym zwłaszcza do doradców podatkowych. Jest też trzeci segment aktywności Centrum, o którym wspomnę później.

Mediacja

Przedmiotem mediacji mogą być na przykład sprawy o zapłatę, zniesienie współwłasności, rozwiązanie lub niewykonanie umowy, podział majątku dorobkowego, dział spadku oraz sprawy dotyczące sporów sąsiedzkich, cały wachlarz spraw gospodarczych, spory konsumenckie, spory o naprawienie szkody i o zadośćuczynienie. Gdy sprawa

dotyczy wyjaśnienia i rozważenia okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz dokonanie ustaleń dotyczących jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa, w tym przez wydanie decyzji lub zawarcie ugody, może być wszczęte postępowanie mediacyjne na gruncie Kodeksu Postępowania Administracyjnego, a gdy celem jest wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa, możliwe jest też prowadzenie mediacji przed sądami administracyjnymi. Jak widać, mediacja może więc być prowadzona we wszystkich sprawach cywilnych i karnych, administracyjnych i sądownoadministracyjnych.

Zanim więc więcej o Centrum Mediacji przy Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, należy choć w kilku słowach powiedzieć, czym mediacja jest. Najogólniej rzecz ujmując, mediacja jest próbą doprowadzenia do ugodowego, satysfakcjonującego strony rozwiązania sporu na drodze dobrowolnych negocjacji prowadzonych przy udziale trzeciej osoby, neutralnego i bezstronnego mediatora, który wspiera przebieg negocjacji, łagodzi powstające napięcia i pomaga w dojściu do porozumienia. Tak postrzegana mediacja może być zarówno postępowaniem prowadzonym w czasie, gdy spór już zawiśnie przed sądem, jak i zanim sprawa trafi do sądu.

Nieco inaczej wygląda mediacja w sprawach karnych. Tu ma ona na celu naprawienie wyrządzonych przestępstwem szkód materialnych i moralnych, pozwala pokrzywdzonemu na wyrażenie jego uczuć, oczekiwań i potrzeb. Sprawcy pozwala przejąć odpowiedzialność za skutki przestępstwa oraz podjąć związane z nią działania. Sprzyja trwałemu zakończeniu konfliktu lub jego załagodzeniu.

Mediacja w każdym przypadku (zarówno w sprawach cywilnych, jak i karnych) jest pozasądową metodą rozwiązywania sporu. Niezależnie od tego, na jakim etapie sprawa trafia do mediacji i kto do mediacji ją kieruje, jej celem jest osiągnięcie przez strony postępowania porozumienia, które przybiera kształt ugody.

Sześć filarów mediacji

Mediacja jest postępowaniem, w którym występują co najmniej dwie strony (czasem zamiast strony może występować organ – tak jest na przykład w mediacji administracyjnej) i mediator. Może odbywać się w postępowaniu prowadzonym przez sąd, a w sprawach karnych też przez policję lub prokuratora, ale może być również prowadzona za zgodną wolą stron poza jakimkolwiek postępowaniem. Jednak każde postępowanie musi opierać się na zasadach, które można zdefiniować jako sześć filarów mediacji.

Dobrowolność – nikt nie może zostać zmuszony do udziału w mediacjach. Do mediacji przystępuje się dobrowolnie, strony z własnej woli wyrażają zgodę w ich uczestnictwie, w dobrej wierze dążąc do rozwiązania konfliktu. W każdym momencie mogą też wycofać się z całego procesu, który ma prowadzić do ugody. W żadnym wypadku nie może być zastosowana jakakolwiek forma nacisku czy presji na którąkolwiek ze stron.

Akceptowalność – oznacza to, że strony wyrażają zgodę na osobę mediatora, jak i zgadzają się na zasady prowadzenia mediacji.

Pomocniczość – mediator nie powinien sugerować sposobu rozwiązania sporu, może natomiast zachęcać strony do wyrażania sta-

nowisk i opinii oraz do negocjowania formy zadośćuczynienia czy też innych elementów ugody. Mediator prowadzi mediację, wykorzystując różne metody zmierzające do polubownego rozwiązania sporu, w tym poprzez wspieranie stron w formułowaniu przez nie propozycji ugodowych, lub na zgodny wniosek stron może wskazać sposoby rozwiązania sporu, które nie są dla stron wiążące. W przypadku mediacji w sprawach karnych mediator wspiera strony postępowania w przygotowaniu treści ugody.

Bezstronność i neutralność mediatora – mediator nie może opowiadać się po żadnej ze stron konfliktu. Obowiązkiem mediatora jest zachowanie neutralności zarówno w odniesieniu do przedmiotu postępowania, jak i jego ustaleń.

Niejawność i poufność – postępowanie mediacyjne nie jest jawne. Mediator nie może być przesłuchany w charakterze świadka co do faktów, o których dowiedział się w związku z prowadzeniem mediacji, chyba że uczestnicy mediacji zwolnią go od obowiązku zachowania tajemnicy mediacji. Mediator, strony i inne osoby biorące udział w postępowaniu mediacyjnym są obowiązane zachować w tajemnicy fakty, o których dowiedziały się w związku z prowadzeniem mediacji. Bezskuteczne jest powoływanie się w toku postępowania przed sądem lub sądem polubownym na propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w postępowaniu mediacyjnym. Nie wolno przesłuchiwać jako świadka mediatora co do faktów, o których dowiedział się od oskarżonego lub pokrzywdzonego, prowadząc postępowanie mediacyjne, z wyłączeniem informacji o przestępstwach, o których mowa w art. 240 § 1 Kodeksu karnego (terroryzm).

Jak widać, mediacja może więc być prowadzona we wszystkich sprawach cywilnych i karnych, administracyjnych i sądowoadministracyjnych.

Oficjalność – z przebiegu mediacji sporządza się protokół, w którym oznacza się miejsce i czas przeprowadzenia mediacji, a także imię, nazwisko (nazwę) i adresy stron, imię i nazwisko oraz adres mediatora, a ponadto wynik mediacji. Protokół podpisuje mediator.

Jeżeli strony zawarły ugodę przed mediatorem, ugodę zamieszcza się w protokole albo załącza się do niego. Strony podpisują ugodę. Niemożność podpisania ugody mediator stwierdza w protokole.

W przypadku gdy strona, po zawarciu ugody, w ramach mediacji prowadzonej na podstawie umowy o mediację, wystąpi do sądu z wnioskiem o zatwierdzenie ugody, mediator składa protokół w sądzie, który byłby właściwy do rozpoznania sprawy.

Uгода zawarta przed mediatorem, po jej zatwierdzeniu przez sąd, ma moc prawną ugody zawartej przed sądem. Uгода zawarta przed mediatorem, którą zatwierdzono przez nadanie jej klauzuli wykonalności, jest tytułem wykonawczym.

Skierowanie sprawy do mediacji

Mediacja w sprawach cywilnych może być prowadzona przed wniesieniem sprawy do sądu albo po wszczęciu postępowania – na podstawie

postanowienia sądu. Gdy mediacja prowadzona była przed wszczęciem postępowania sądowego, każda ze stron może, już po zawarciu ugody, wystąpić do sądu z wnioskiem o jej zatwierdzenie. I taka uгода po jej zatwierdzeniu przez sąd ma moc prawną ugody zawartej przed sądem i kończy postępowanie. Sąd nie zatwierdzi ugody, jeśli będzie sprzeczna z prawem lub zasadami współżycia społecznego, albo zmierzała będzie do obejścia prawa, a także gdy jest niezrozumiała lub zawiera sprzeczności.

Do mediacji w sprawach karnych sprawę kieruje policja, prokurator lub sąd, na podstawie postanowienia, w którym zostaje wyznaczony mediator. Jednakże nawet i tu strony postępowania mogą się porozumieć niejako obok postępowania głównego, a wypracowana uгода może zostać przedłożona organowi prowadzącemu postępowanie.

W każdym przypadku skierowanie sprawy do mediacji jest możliwe za zgodą stron, a w przypadku mediacji w sprawach karnych za zgodą pokrzywdzonego i podejrzanego albo oskarżonego. W tym drugim przypadku kolejność pozyskiwania zgody na przeprowadzenie mediacji jest niezwykle istotnym elementem postępowania, gdyż chodzi o uniknięcie wtórnej wiktymizacji osoby pokrzywdzonej (*wiktymizacja wtórna* ma miejsce wówczas,

kiedy ofiara przestępstwa doznaje kolejnej, a więc wtórnej, krzywdy ze strony innych osób – sprawcy, otoczenia, rodziny, bliskich).

Gdy mówimy o mediacji w sprawach karnych, to warto zwrócić uwagę na to, że może być ona prowadzona również po wyroku w ramach sprawiedliwości naprawczej, co może być ważnym elementem resocjalizacji. Mediacja obecnie może być prowadzona we wszystkich sprawach, w których prawo dopuszcza zawarcie ugody.

Wady i zalety mediacji

O tym, że lepiej się dogadać niż sądzić, wie chyba każdy. Czasem jednak trudno zasiąść do jednego stołu z adwersarzem i potrzebny jest do tego jeszcze ktoś z zewnątrz, kto zachowując neutralność wobec stron i bezstronność wobec przedmiotu sporu, pomoże wypracować stronom ugodę. Jakie są więc zalety mediacji?

- zapewnia stronom możliwość decydowania o ostatecznym kształcie ugody,
- zwiększa gwarancję usunięcia na trwałe konfliktu, do jakiego doszło pomiędzy stronami,
- pozwala wypracować stronom akceptowalne rozwiązania problemu, dostosowane do ich indywidualnych potrzeb i oczekiwań,

Mediacja w sprawach cywilnych może być prowadzona przed wniesieniem sprawy do sądu albo po wszczęciu postępowania – na podstawie postanowienia sądu.

- zapewnia równorzędną pozycję wszystkim stronom konfliktu lub sporu,
- pozwala spojrzeć na spór z innej perspektywy, skłonić strony do rozważenia problemu z punktu widzenia drugiej strony,
- zaspokajają potrzebę opowiedzenia o swoich krzywdach, doznanym poczuciu niesprawiedliwości,
- zapewnia wyższą skuteczność realizowania porozumień, bowiem strony, które same je wypracowały, czują się także odpowiedzialne za ich wykonanie,
- przyczynia się do skrócenia okresu trwania postępowania sądowego,
- przyczynia się do zmniejszenia kosztów związanych z postępowaniem sądowym,
- realizuje konstytucyjną zasadę dostępu do wymiaru sprawiedliwości, zwaną potocznie prawem do sądu, w praktyce zaś rozumianą nie tylko jako zapewnienie szybkich i niedrogich procedur sądowych, ale także alternatywnych pozasądowych procedur rozwiązywania sporów.

Za wadę można poczytywać to, że wszczęcie postępowania mediacyjnego przerywa bieg przedawnienia i przedawnienie nie biegnie na nowo, dopóki postępowanie nie zostanie zakończone, ale z drugiej strony jest to też jej zaleta.

Ugoda zawarta w postępowaniu mediacyjnym

Jak już pisałem, ugoda zawarta przed mediatorem, po jej zatwierdzeniu przez sąd, ma moc prawną ugody zawartej przed sądem. Ugoda w sprawie cywilnej (gospodarczej) zawarta przed mediatorem, którą zatwierdzono przez nadanie jej klauzuli wykonalności, jest tytułem wykonawczym. A co, jeśli ugoda została zawarta, ale nie została wykonana? Ugoda, której nadano klauzulę wykonalności, a nie została wykonana, może być skierować do egzekucji komorniczej.

Nieco inaczej jest w przypadku mediacji w sprawach karnych. Tu zawarta w wyniku mediacji ugoda nie kończy postępowania karnego, ale zarówno prokurator podejmując decyzję o skierowaniu sprawy do sądu, jak również sam sąd w wyroku, powinni uwzględnić treść ugody mediacyjnej, a może to mieć niebagatelny wpływ na treść wydanego w sprawie orzeczenia.

Mediator

Właściwie mediatorem może być każda osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych i korzystająca w pełni z praw pu-

blicznych, za wyjątkiem sędziego, który nie jest w stanie spoczynku.

Osobną grupę mediatorów stanowią stali mediatorzy wpisani na listy prowadzone przez prezesów sądów okręgowych. O wpis na taką listę może ubiegać się osoba spełniająca powyższe warunki, a ponadto jeśli nie jest karana za przestępstwo umyślne, ma co najmniej 26 lat, zna język polski oraz posiada wiedzę i umiejętności w zakresie prowadzenia mediacji. Prezesi sądów okręgowych prowadzą takie listy dla mediatorów w sprawach cywilnych (w tym również gospodarczych) i osobne dla mediatorów w sprawach karnych.

Dodatkowo listy mediatorów mogą prowadzić ośrodki mediacyjne, właśnie takie jak Centrum Mediacji przy KRDP (organizacje pozarządowe i uczelniane). Listy te są przekazywane prezesowi sądu okręgowego. Ośrodki mediacyjne samodzielnie określają wymogi, jakie musi posiadać osoba, która chce zostać wpisana na listę ośrodka, ale nie powinny one co do minimalnych wymogów odbiegać od tych stawianych przez sąd, mogą być jednak stawiane wyższe wymagania przed kandydatami na mediatorów.

Decydując się na mediację, strony mogą wybrać dowolnego mediatora, również spoza listy prowadzonej przez prezesa sądu okrę-

Do mediacji w sprawach karnych sprawę kieruje policja, prokurator lub sąd, na podstawie postanowienia, w którym zostaje wyznaczony mediator.

gowego. Jeżeli strony nie dojdą do porozumienia w tym zakresie, sąd wyznaczy mediatora wyspecjalizowanego w danym rodzaju mediacji, biorąc pod uwagę w pierwszej kolejności stałych mediatorów. Sądy i strony mogą również korzystać z mediatorów wpisanych na listy prowadzone przez ośrodki mediacyjne.

Inną grupę stanowią mediatorzy w sprawach karnych – mogą nimi być osoby lub instytucje wpisane na listy osób godnych zaufania prowadzone przez prezesa sądu okręgowego.

Z kolei mediacje w sprawach nieletnich prowadzić mogą instytucje i osoby uprawnione do prowadzenia postępowania mediacyjnego, wpisane do wykazu prowadzonego przez prezesa sądu okręgowego, ale też dodatkowo rodzinne ośrodki diagnostyczno-konsultacyjne.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych zdecydowała, że o wpis na listę mediatorów Centrum Mediacji przy KRDP ubiegać się może doradca podatkowy, który spełnia łącznie następujące warunki:

- posiada pełną zdolność do czynności prawnych i korzysta w pełni z praw publicznych,
- posiada wiedzę i umiejętności w zakresie prowadzenia mediacji, w szczególności legitymuje się dyplomem ukończenia stu-

diów podyplomowych z zakresu mediacji, bądź zaświadczeniem ukończenia 40-godzinnego szkolenia przeprowadzonego zgodnie ze standardami przyjętymi przez Społeczną Radę ds. Alternatywnych Metod Rozwiązywania Konfliktów i Sporów przy Ministrze Sprawiedliwości,

- daje rękojmię rzetelnego i uczciwego prowadzenia postępowania mediacyjnego i wykonywania zawodu mediatora,
- jest wpisany na listę stałych mediatorów sądu okręgowego na terenie Polski,
- nie jest wobec niego prowadzone postępowanie dyscyplinarne przed sądem dyscyplinarnym w sprawie dotyczącej naruszenia ustawy o doradztwie podatkowym lub zasad etyki doradców podatkowych.

Mediacja w sprawach podatkowych

Niestety, wciąż jeszcze mediacja nie może być prowadzona w sprawach podatkowych. I właśnie zmiana tego stanu będzie przedmiotem szczególnej troski Centrum Mediacji przy Krajowej Radzie Doradców Podatkowych. To jest właśnie ten trzeci segment działalności Centrum, o którym wspominałem na samym

początku. Krajowa Rada Doradców Podatkowych nie tylko chce dążyć do tego celu, ale już zostały podjęte bardzo konkretne kroki w tym kierunku. W końcu roku 2023 – jako przedstawiciel Rady, Przewodniczący Komisji ds. Mediacji przy KRDP – zostałem powołany w skład Społecznej Rady do Spraw Alternatywnych Metod Rozwiązywania Sporów przy Ministrze Sprawiedliwości V kadencji. I po raz pierwszy skład Rady ds. ADR (ang. alternative dispute resolution) został poszerzony o przedstawiciela Ministra Finansów.

O podejmowanych na tym polu aktywnościach Centrum Mediacji będzie informowało na bieżąco. Na razie nie chciałbym zdradzać więcej szczegółów, ale może warto już dziś pomyśleć o poszerzeniu swoich kompetencji zawodowych, by w chwili, gdy mediacja w podatkach stanie się faktem, nie okazało się, że mediator będą przedstawiciele innych zawodów, bo nie będzie wystarczającej liczby mediatorów wśród doradców podatkowych.

Dlaczego mediatorzy – doradcy podatkowi?


Na to pytanie starał się odpowiedzieć VI Zjazd Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Przede wszystkim

Niestety, wciąż jeszcze mediacja nie może być prowadzona w sprawach podatkowych. I właśnie zmiana tego stanu będzie przedmiotem szczególnej troski Centrum Mediacji przy Krajowej Radzie Doradców Podatkowych.

kim chodzi o to, by poszerzyć obszar działania doradców podatkowych na każdym polu, gdzie to jest dopuszczalne, co pokaże, że doradcy podatkowi mają kompetencje szersze, niż wynikałoby to z zapisów ustawy o doradztwie podatkowym. Po wtóre, w ten sposób pokazujemy, że jako grupa zawodowa jesteśmy kompetentni, by wykonywać działalność prawniczą, za jaką uznawana jest mediacja. A przy okazji możemy też pomóc naszym klientom w rozwiązaniu ich sporów, bo mediacja jest dla pomocy zwaśnionym stronom, a nie dla mediatora albo sądu czy prokuratora. Ale ważne zastrzeżenie – nie powinniśmy mediować w sprawach, w których może wystąpić konflikt interesów, a więc na przykład jedna ze stron jest naszym klientem. Wówczas, o ile to będzie możliwe, powinniśmy zaproponować stronom jako mediatora innego mediatora – doradcę podatkowego wpisanego na listę Centrum Mediacji przy KRDP, albo zaproponować klientowi samodzielny wybór mediatora spośród tam wpisanych doradców. Niedawno w wywiadzie, który został opublikowany na stronach naszej Izby, powiedziałem, że rynek czeka już

na mediatorów – doradców podatkowych. W końcu kto lepiej potrafi zrozumieć przedsiębiorców, jak nie my? I o ile w sprawach podatkowych jeszcze nie możemy mediować, to mediacje – między skonfliktowanymi przedsiębiorcami – już możemy prowadzić, bo są to mediacje cywilne (gospodarcze), czasem karne, są to też mediacje w sprawach prowadzonych na gruncie k.p.a., a właśnie na takiej podstawie jest prowadzone administracyjne postępowanie egzekucyjne.

Możliwe jest też prowadzenie postępowania mediacyjnego w toku postępowania toczącego się przed sądami administracyjnymi i myślę, że na to też powinniśmy zwrócić dziś szczególną uwagę. Bo o ile na zmiany w ustawach podatkowych przyjdzie nam jeszcze poczekać, to przed sądami cywilnymi i gospodarczymi, przed WSA lub NSA już dziś możemy występować w roli mediatorów. A gdy mediacje podatkowe będą już możliwe, otworzy się zupełnie nowy obszar na rynku usług związanych z podatkami. Musimy tam być już teraz, bo nikt nie będzie czekał, aż doradcy podatkowi zyskają uprawnienia mediatorów. W tym samym wywiadzie powiedziałem też,

że to właśnie doradcy podatkowi mają najlepsze predyspozycje i „naturalne” kompetencje do tego, żeby w niedalekiej przyszłości zapewniać swoim klientom pełen zakres usług w sprawach podatkowych, łącznie z możliwością prowadzenia mediacji podatkowej. Musimy tylko stanowić liczną grupę mediatorów i... zlecać sobie nawzajem sprawy do mediacji. Bo przecież kto będzie lepszym mediatorem w sprawach gospodarczych, jak nie my! 



**PRZEMYSŁAW JAKUB
HINC,
DORADCA PODATKOWY**

Czy głośny wyrok TSUE w sprawie

fikcyjnych faktur

wystawionych przez pracownika spółki
okaże się przełomowy?



JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

Wprowadzenie

30 stycznia 2024 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał szeroko komentowany wyrok w sprawie fałszywych faktur wystawionych przez pracownika z podaniem danych pracodawcy bez jego wiedzy i zgody. Wcześniej, postanowieniem z 26 maja 2022 r.¹ Naczelny Sąd Administracyjny przedłożył wniosek na podstawie art. 267 TFUE² o wydanie orzeczenia przez TSUE w trybie prejudycjalnym. Wniosek ten złożony został w okolicznościach sprawy toczącej się najpierw przed polskimi organami podatkowymi, a następnie przed sądami administracyjnymi. Przyczyną wydania wyroku był spór pomiędzy pewną spółką z o.o. a Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Lublinie w przedmiocie długu z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) odpowiadającego fałszywym fakturam wystawionym przez pracownika tej spółki.

Okoliczności sprawy

W latach 2001-2014 spółka (będąca podatnikiem podatku od towarów i usług VAT) prowadziła między innymi działalność w zakresie sprzedaży detalicznej paliw na stacji paliw zarządzanej od listopada 2005 r. przez osobę, którą ze spółką łączył stosunek pracy. Spółka prowadziła pełną księgowość i była zarejestrowanym podatnikiem VAT zatrudniającym średnio 14 pracowników. W wyniku przeprowadzonej

kontroli podatkowej stwierdzono, że w okresie od stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r. spółka wystawiła 1679 faktur (tzw. pustych faktur, nieodzwierciedlających rzeczywistej sprzedaży towarów) wykazujących kwotę VAT nieodzwierciedlającą rzeczywistej sprzedaży towarów w łącznej wartości 1 497 847 zł VAT (około 319 254 EUR). Faktury te wystawiane były na rzecz podmiotów, które skorzystały z prawa do odliczenia wskazanego na nich podatku od towarów i usług. Faktury te nie zostały jednak zarejestrowane w księgach rachunkowych spółki, a związany z nimi VAT nie został wpłacony do budżetu państwa ani ujęty w deklaracjach podatkowych tej spółki.

Były to faktury zbiorcze wystawiane do paragonów zbieranych przez pracowników kierowanej przez wspomnianą pracownicę stacji paliw. Paragony pochodziły z koszy na śmieci. Do każdej faktury przechowywano w kotłowni stacji paliw posegregowane paragony opisane latami. Miało to gwarantować, że faktury wystawione pod firmą stacji paliw za fikcyjną transakcję nie będą obejmowały większych ilości paliwa niż te, które ta stacja paliw faktycznie sprzedała. Proceder miał nie przynosić szkód spółce. Fałszywe faktury były zapisane na komputerze w biurze, w pliku niewidocznym bez odblokowania. Pracownica ta wystawiała faktury w innym formacie niż faktury prawidłowe zawsze pod nieobecność swojego zastępcy, nie drukowała kopii faktur, aby nie tworzyć „papierowego archiwum”, a także nie przekazywała ich

do księgowości. Wykorzystywała ona dane spółki, wskazując spółkę jako wystawcę faktury i posługując się jej numerem identyfikacji podatkowej (NIP). Na fakturach znajduje się podpis i pieczęć tej pracownicy, a od 2014 r. podpis komputerowy bez pieczęci. Wszyscy biorący udział w tym procederze pracownicy, którzy pracowali pod jej kierownictwem, korzystali na nim. Pracownicy otrzymywali pieniądze za tyle litrów paliwa, ile wykazywały przekazane paragony, które służyły do wystawiania fałszywych faktur. Niejasne pozostaje, jak i gdzie dokładnie faktury te były wystawiane. Ze stanowiska spółki wynika, że nie robiono tego na należącym do niej komputerze ani w pomieszczeniach stacji paliw.

Sporne faktury były fikcyjnie związane ze sprzedażą rzeczywistej dokonanej przez stację paliw zarządzaną przez wspomnianą pracownicę, i ewidencjonowaną przez kasy rejestrujące spółki. W rzeczywistości bowiem faktury te były opatrzone autentycznymi paragonami fiskalnymi, odpowiadającymi transakcjom rzeczywiście zrealizowanym z podmiotami innymi niż wskazane na tych fakturach, które były wystawiane i sprzedawane przez pracownicę bez zgody i bez wiedzy zarządu tej spółki w celu uzyskania w sposób noszący znamiona oszustwa zwrotu VAT przez podmioty, które były adresatami tychże faktur. 24 maja 2014 r. rozwiązano z tą pracownicą umowę o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika.

Stanowisko organów podatkowych

W wyniku kontroli podatkowej naczelnik właściwego urzędu skarbowego wydał decyzję określającą wysokość VAT należnego od spółki z tytułu spornych faktur wystawionych w okresie od stycznia 2010 r. do kwietnia 2014 r. Spółka wniosła odwołanie od tej decyzji, lecz organ drugiej instancji decyzją z dnia 31 października 2017 r. utrzymał pierwotną decyzję w mocy. Organ podatkowy uznał, że spółka nie dochowała należytej staranności w celu uniknięcia wystawienia spornych faktur. Żaden dokument nie określał bowiem konkretnych obowiązków tej pracownicy, która ze względu na swoje funkcje mogła wystawiać faktury odpowiadające przychodom stacji paliw poza informatycznym systemem księgowym tej spółki, i to bez zgody jej kierownictwa. Z uwagi na to, że prezes zarządu wspomnianej spółki wiedział, że faktury były wystawiane w związku z paragonami fiskalnymi wydanymi przez stację paliw bez kontroli księgowej, mógł i powinien był przewidzieć, że te zasady funkcjonowania ułatwią wystawianie faktur w celu stanowiącym oszustwo. To właśnie ze względu na brak odpowiedniego nadzoru i organizacji prezes zarządu spółki wykrył sporne działania dopiero przy okazji kontroli przeprowadzonej przez organ podatkowy pierwszej instancji. Wynika z tego, że pracownica ta nie może być uważana za osobę trzecią w stosunku do spółki. Ponadto ryzyko straty budżetowej dla organów podatkowych nie zostało wykluczone, w związku z czym zastosowanie powinien mieć art. 108 ust. 1 ustawy o VAT³.

Spór przed polskimi sądami administracyjnymi

Wyrokiem z dnia 23 lutego 2018 r.⁴ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oddalił skargę wniesioną przez spółkę na decyzję organu odwoławczego, dzieląc jego argumentację. Spółka ta wniosła zatem skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zdaniem sądu kasacyjnego dwie linie orzecznictwa krajowego w Polsce spierają się co do wykładni art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, który transponuje art. 203 dyrektywy VAT⁵.

Dla pełnego obrazu przywołać można brzmienie obu poddawanych wykładni przepisów:

Art. 203 Dyrektywy VAT:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

Art. 108 ust. 1 ustawy o VAT:

„W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty”.

Zgodnie z pierwszą wykładnią do celów stosowania tego przepisu nie należy brać pod uwagę okoliczności, że to pracownica wystawiła sporne faktury, posługując się nazwą i numerem NIP swojego pracodawcy. Wystarczy bowiem stwierdzić, że pracownica ta była uprawniona do wystawiania faktur i że w związku z tym zatrudniająca ją spółka musi ponieść ryzyko związane z wyborem pracowników. Zwolnienie pracodawcy od odpowiedzialności w przypadku wystawiania faktur przez jego pracownika oznaczałoby przeniesienie tej odpowiedzialności na państwo członkowskie, czego nie można zaakceptować. Taka wykładnia wymagałaby jednak ustalenia, czy odpowiedzialność ta jest odpowiedzialnością obiektyw-

ną, czy odpowiedzialnością na zasadzie winy. W tym ostatnim przypadku spółka, której dane zostały wskazane na spornej fakturze, podlegałaby obowiązkowi zapłaty VAT jedynie w przypadku, gdyby dopuściła się błędu lub niedbalstwa lub gdyby uchybiła ciążącemu na niej obowiązkowi nadzoru.

NSA w swoim postanowieniu wskazując pierwsze podejście judykatury, przywołał np. pogląd zaprezentowany w wyroku NSA z 10 kwietnia 2013 r.⁶, w myśl którego „nie ma podstaw do określenia obowiązku zapłaty podatku na tej podstawie wobec pracownika winnego wystawiania spornych faktur, ponieważ przepis odnosi się do osoby, która widnieje na fakturze jako jej wystawca tj. dokonujący sprzedaży”. Dla rozstrzygnięcia tego problemu podkreśla się rolę, w jakiej wystąpił, sporządzając przedmiotowe faktury. Nie był on osobą trzecią wobec Skarżącego i jego firmy, lecz pozostawał pracownikiem upoważnionym do wystawiania faktur. Stosunek pracy i przyznane mu kompetencje sprawiały, że jego udział w procedurze wystawiania pustych faktur ma szczególne znaczenie, które w całości kształcie okoliczności nie może zostać pominięte. NSA przyznaje, że niewątpliwie przedsiębiorca ponosi ryzyko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, doborem pracowników i kontrolą realizowanych przez nich obowiązków. Uznanie braku odpowiedzialności pracodawcy z powyższego tytułu skutkowałoby przerzuceniem takiej odpowiedzialności za prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców na Państwo, czego nie można zaakceptować. Pogląd ten został też podzielony w niniejszej sprawie przez sąd pierwszej instancji.

Zgodnie z drugą wykładnią podmiot, którego dane zostały bezprawnie przywłaszczony przez

inny podmiot, nie jest uznawany za wystawcę spornej faktury, a zatem nie jest zobowiązany do zapłaty VAT wskazanego w tej fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. W przepisie tym jednoznacz-

i nie zlecił jej wystawienia, a także nie wprowadził jej do obrotu prawnego, to podmiot taki nie może być uznany za wystawcę faktury w rozumieniu art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Przy tej wykładni art. 108 ust. 1 usta-

Przyjęcie, że podmiotem wykazującym w tych okolicznościach VAT na fakturze, a tym samym obowiązany do zapłaty tego podatku na podstawie art. 203 dyrektywy, jest podmiot wskazany na fakturze

NSA przyznaje, że niewątpliwie przedsiębiorca ponosi ryzyko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, doborem pracowników i kontrolą realizowanych przez nich obowiązków.

nie wskazano, że zobowiązany do zapłaty VAT jest podmiot, który „wystawi fakturę”, nie zaś podmiot, którego dane zostały „przywłaszczone”. Zdaniem sądu odsyłającego w ramach drugiej wykładni art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie jest wystawcą faktury zobowiązany do zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, a zatem podmiot, pod który bezprawnie „podszył się” inny podmiot. Dotyczy to również sytuacji, gdy bezprawnie wykorzystano dane podmiotu będącego podatnikiem podatku od towarów i usług (takie stanowisko zaprezentowano w wyroku NSA z 27 czerwca 2017 r.⁷). Inaczej rzecz ujmując, jeżeli na skutek bezprawnego działania innej osoby, w fakturze jako jej wystawca (sprzedawca, usługodawca) wskazany został podmiot, który nie wiedział o jej wystawieniu i który tej faktury faktycznie nie wystawił

wy o VAT zbędne jest badanie należytej staranności podmiotu, który nie jest wystawcą faktury, o jakiej mowa w tym przepisie, jako że podmiot nie będący wystawcą faktury nie ma obowiązku zapłaty wykazanego w niej podatku.

Sąd pytający stwierdza dalej, że przepis ustawy zakłada zatem działanie podmiotu, który wystawił fakturę. Działanie to nie musi przy tym polegać na własnoręcznym sporządzeniu dokumentu faktury. Podatnik może zlecić określonej osobie (np. pracownikowi) wystawienie faktury w jego imieniu. Analogicznie należy odnieść się do kwestii wprowadzenia faktury do obrotu prawnego, a zatem przekazania faktury podmiotowi, na rzecz którego została wystawiona i w ten sposób umożliwienia posłużenia się fakturą przez inny podmiot w celu obniżenia podatku należnego, z czym właśnie wiąże się ryzyko uszczuplenia podatkowych, których eliminacji służy powyższy przepis.

jako wystawca (sprzedawca, podatnik), także wówczas gdy pracownik oszukuje swojego pracodawcę, który o jego procederze wystawiania fałszywych faktur nie ma żadnej wiedzy, wymagałoby odpowiedzi, czy podmiot ten ponosi odpowiedzialność za wystawienie faktur na zasadzie ryzyka, z samego faktu, że to zatrudniona przez niego osoba wystawiła tę fakturę z VAT, czy też na zasadzie winy w nadzorze, z tytułu braku dochowania należytej staranności w organizacji i funkcjonowaniu swojego przedsiębiorstwa, w tym z tytułu powierzania zadań wystawiania faktur zatrudnionym przez siebie osobom. W tym drugim przypadku nieświadomy oszukańczego procederu pracodawca mógłby się uwolnić od odpowiedzialności z art. 203 dyrektywy w sytuacji, gdyby nie można było zarzucić mu braku dochowania należytej staranności w powyższym nadzorze. Wówczas jednak należałoby odpowiedzieć, czy w takiej sytuacji nikt nie będzie

zobowiązany do zapłaty VAT wykazanego bezprawnie na fakturze, czy też w tych okolicznościach odpowiedzialność przejdzie na pracownika, który ten VAT bezprawnie wykazał?

Ponadto przyjęcie, że podmiotem wykazującym VAT na fakturze w rozumieniu art. 203 dyrektywy jest podmiot wskazany na fakturze jako wystawca (sprzedawca, podatnik), wymaga także odpowiedzi, czy za odpowiedzialnego za wykazanie VAT na fakturze należałoby uznać także podatnika realnie istniejącego, lecz w ogóle niezwiązanego z osobą faktycznie wystawiającą fakturę z wykazaniem na niej VAT, która nielegalnie posłużyła się jego danymi jako wystawcy tej faktury.

Uznanie natomiast, że osobą, która wykazuje VAT na fakturze, odpowiedzialną za jego zapłatę jest osoba (pracownik), która faktycznie wykazała na fakturze VAT, wykorzystując w jej treści dane pracodawcy bez jego wiedzy i zgody, rodzi ryzyko niewykonania obowiązku określonego w art. 203 dyrektywy z uwagi na sytuację majątkową tej osoby. Nie budzi jednak wątpliwości, że to ta osoba (pracownik) faktycznie wykazała VAT na bezprawnie wystawionej przez siebie fakturze z danymi swojego pracodawcy. Z tego tytułu to ta osoba, podobnie jak w okolicznościach tej sprawy, ma najczęściej sformułowane zarzuty karne z tytułu wystawienia nierzetelnej (fałszywej) faktury przy wykorzystaniu mechanizmów VAT, co przemawia za stanowiskiem, że organy ścigania indywidualizując odpowiedzialność z tytułu popełnienia czynu zabronionego, ogniskują ją w osobie faktycznego wystawcy faktury z wykazaniem VAT, a nie w stosunku do podatnika, którego danymi osoba ta posłużyła się bezprawnie. Taka sytuacja przemawiałaby za tym, aby również na gruncie podatkowym to osoba (pracownik)

faktycznie popełniająca oszustwo podatkowe poprzez wystawienie fałszywej faktury z wykazaniem VAT była zobowiązana do jego zapłaty na podstawie art. 203 dyrektywy, aniżeli podmiot, którego danymi osoba ta posłużyła się bez jego zgody i wiedzy. W stanowisku tym wyrażony został pogląd, że wykładnia art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie może prowadzić do nałożenia obowiązku zapłaty podatku wykazanego w fakturze na podmiot, który z wystawieniem tej faktury nie miał nic wspólnego.

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do TSUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

PYTANIE 1:

Czy art. 203 dyrektywy VAT należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazaniem podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT, należy uznać podatnika VAT, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?

PYTANIE 2:

Czy dla odpowiedzi, kogo uznać w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT w okolicznościach jak przedstawione w pytaniu pierwszym, istotne jest, czy podatnikowi VAT zatrudniającemu pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT dane zatrudniającego go podatnika, można zarzucić brak należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem?

Opinia Rzecznik Generalnej TSUE

W kontekście znaczenia i celu art. 203 dyrektywy Rzecznik Generalna TSUE Juliane Kokott w swojej opinii z 21 września 2024 r.⁸ wskazała, że wystawca faktury odpowiada niezależnie od winy za (abstrakcyjne) ryzyko, że odbiorca faktury może w sposób nieuprawniony skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie takiej (nieprawidłowej) faktury. Nie chodzi zatem o rzeczywiste zobowiązanie podatkowe, ale o odpowiedzialność na zasadzie ryzyka po stronie wystawcy faktury, co wyjaśnił już Trybunał w wyroku z 19 września 2000 r.⁹ Wskazała dalej, że odpowiedzialność ta ma zastosowanie nie tylko w przypadku błędu co do prawidłowej stawki podatku (gdy faktura zawiera standardową stawkę podatku zamiast obniżonej stawki podatku), ale także w przypadku fakturowania fikcyjnych transakcji. Kontynuuje zatem, że artykuł 203 Dyrektywy dotyczy abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, która czyni wystawcę faktury odpowiedzialnym za ryzyko, które stworzył, niezależnie od winy, jeśli wystawia fikcyjne faktury dla fikcyjnych transakcji. W konsekwencji sam wystawca ponosi odpowiedzialność za nieprawidłowo wykazany VAT. Rzecznik dodaje jednak, że istnieją granice tej abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, którą niezależnie od winy wystawca faktury ponosi za nieprawidłowo wykazany VAT. Jeżeli odpowiedzialność ta nie ma być arbitralna w odniesieniu do praw podstawowych danej osoby, to wymagany jest zarówno obiektywny powód (czyli ryzyko utraty wpływów podatkowych), jak i subiektywna możliwość przypisania ryzyka. Przywołując argumentację TSUE w zakresie braku odpowiedzialności na

zasadzie ryzyka w przypadku, gdy ryzyko utraty wpływów z VAT jest wykluczone per se (np. VAT błędnie zafakturowany względem konsumentów końcowych)¹⁰, Rzecznik Generalna stwierdza, że takie ryzy-

Jeszcze dalej w swojej argumentacji idzie Rzecznik, podnosząc, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe wystawcy faktury (czy to spółki, czy pracownicy) prowadziłoby w takim przypadku do

turze VAT mógł podlegać korekcie bez wymagania przez państwa członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury. W takim przypadku bez znaczenia pozostaje to, z jakiego powodu ryzyko utraty wpływów

Rzecznik argumentuje na zasadzie *a fortiori*, że sama wiedza lub obowiązek posiadania wiedzy o tym, że obca osoba trzecia wystawia i sprzedaje fikcyjne faktury przy użyciu firmy danej osoby, nie może prowadzić do odpowiedzialności, ponieważ to nie „każdy” jest odpowiedzialny za zwalczanie przestępstw, ale państwo członkowskie.

ko jest również wykluczone per se, jeśli organ podatkowy wykrył już zorganizowane oszustwo dokonane przez pracowników spółki, jak miało to miejsce w niniejszej sprawie, tak, że nabywcy fikcyjnych faktur są znani i można im skutecznie i ostatecznie odmówić odliczenia podatku. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym państwu polskiemu udało się to w pewnym stopniu. W tym zakresie nie pojawia się już zatem kwestia zastosowania art. 203 Dyrektywy VAT, lecz co najwyżej kwestia ukarania sprzedawców i nabywców fikcyjnych faktur. Jest to jednak zwykle kwestia prawa karnego, a nie prawa podatkowego. Artykuł 203 Dyrektywy VAT — jak już podkreślił Trybunał¹¹ — nie ma charakteru sankcji.

„wzbogacenia państwa” przy okazji oszustwa VAT, wykraczając poza to, co jest konieczne do zwalczania oszustw. Prowadziłoby to również do paradoksalnego rezultatu, gdyby państwo prawa mogło wykazać wyższe dochody podatkowe z powodu wykrytego oszustwa VAT niż bez takiego oszustwa. O ile bowiem nie można byłoby domagać się odliczenia podatku, wpływy Polski z tytułu VAT wzrosłyby, mimo że nie dokonano żadnej transakcji. Rezultat ten nie byłby również zgodny z charakterem przepisu o odpowiedzialności.

Juliane Kokott argumentuje dalej, że w przypadku ustania ryzyka utraty wpływów podatkowych zasada neutralności VAT wymaga, by nienależnie wystawiony na fak-

podatkowych zostało wykluczone — czy wystawca faktury aktywnie je wyeliminował, czy też to organ podatkowy zdołał je wyeliminować. Wynika to z faktu, że środki przyjęte przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT. Dotyczy to w szczególności wspomnianej abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka. W konsekwencji kwestia odpowiedzialności spółki za fikcyjne faktury wystawione

przez jej pracownicę pojawia się jedynie w zakresie, w jakim nie można było zapobiec odliczeniu podatku przez nabywców, tj. w zakresie, w jakim nadal istnieje uszczerbek we wpływach podatkowych państwa polskiego.

dlatego oceniono, że spółka jest tylko pozornie wystawcą faktur. Tak więc, znaczenie i cel odpowiedzialności na zasadzie ryzyka przemawia przeciwko wysuwaniu roszczeń wobec „fikcyjnego wystawcy” oprócz samego wystawcy. Artykuł 203 dy-

cji o ile nadal istnieje ryzyko (lub zagrożenie) utraty polskich wpływów podatkowych, to co do zasady pracownica spółki, jako wystawca fikcyjnych faktur, odpowiada za nienależnie wykazany w nich VAT. Do innego wniosku zdaniem Rzec-

W tym kontekście oznacza to, że spółkę należy uznać za działającą w dobrej wierze, pod warunkiem że nie można jej zarzucić żadnej jej własnej winy. Sama ogólna „powinność posiadania wiedzy” nie stanowi o winie, gdyż ma to miejsce dopiero wtedy, gdy występuje osobista wina za wybór pracowników lub nadzór nad nimi.

Dalej w opinii podniesiono, że opisana sytuacja różni się od tej, gdy całkowicie obca osoba trzecia wykorzystała dane spółki do stworzenia i sprzedaży fikcyjnych faktur — wówczas odpowiedzialność spółki byłaby arbitralna i nieproporcjonalna, a zatem spółka nigdy (jak twierdzi również organ podatkowy) nie zostałaby uznana za wystawcę tych faktur. W będącej przedmiotem oceny sprawie osobę tę jednak wiąże ze spółką stosunek pracy, na dodatek doszło do świadomego wykorzystania wiedzy uzyskanej od spółki, jednakże przestępcza sprzedaż fikcyjnych faktur pod firmą spółki miała miejsce bez wiedzy i woli tej spółki, a także nie była objęta zakresem obowiązków przypisanych na mocy prawa pracy lub pełnomocnictwa do dokonywania czynności prawnych,

rektywy ma na celu nie karanie lub podważanie wpływów podatkowych, ale zabezpieczenie od ryzyka utraty wpływów podatkowych. W konsekwencji tylko jedna osoba może być uznana za wystawcę faktury w rozumieniu art. 203 dyrektywy. Wynika to również z możliwości korekty, którą sam Trybunał przyznaje wystawcy, który działał w sposób zawiniony. W związku z tym państwa członkowskie muszą przewidzieć możliwość, aby wszystkie nienależnie wykazane na fakturze podatki mogły zostać skorygowane przez wystawcę faktury, o ile wykaże on dobrą wiarę. Zakłada to jednak, że osoba ta wie również, komu wystawiła nieprawidłowe faktury. Tymczasem spółka ta nie zna nabywców faktur. Taką wiedzę posiada jedynie jej pracownica. W konsekwen-

niczki można dojść tylko wtedy, gdy przestępcze zachowanie pracownicy można w jakiś sposób przypisać spółce.

W tym kontekście polski organ podatkowy powołuje się na swego rodzaju „winę w nadzorze”, bo skoro spółka wiedziała, że pracownica może również ręcznie wystawiać faktury poza zwykłym systemem księgowości, to spółka powinna była wiedzieć, że zostaną wystawione fikcyjne faktury. Wobec braku odpowiednich działań nadzorczych zachowanie pracownicy należałoby przypisać spółce.

Następnie, zestawiając swoje rozważania z dorobkiem Trybunału w zakresie odmowy odliczenia, zwolnienia lub obu jednocześnie, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że poprzez naby-

cie towarów lub usług uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT, Rzecznik argumentuje na zasadzie a fortiori, że sama wiedza lub obowiązek posiadania wiedzy o tym, że obca osoba trzecia wystawia i sprzedaje fikcyjne faktury przy użyciu firmy danej osoby, nie może prowadzić do odpowiedzialności, ponieważ to nie „każdy” jest odpowiedzialny za zwalczanie przestępstw, ale państwo członkowskie. Bez konkretnej podstawy przypisania w odniesieniu do tej osoby trzeciej nie można więc odmówić podatnikowi żadnej „korzyści” (zwolnienia podatkowego lub odliczenia podatku), a tym bardziej nie można nałożyć na „każdego” odpowiedzialności w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Kluczowym jednak, zdaniem Rzecznik Generalnej, jest to, według jakich kryteriów można mówić o pracodawcy działającym w dobrej wierze na gruncie art. 203 dyrektywy. W tym kontekście oznacza to, że spółkę należy uznać za działającą w dobrej wierze, pod warunkiem że nie można jej zarzucić żadnej jej własnej winy. Sama ogólna „powinność posiadania wiedzy” nie stanowi o winie, gdyż ma to miejsce dopiero wtedy, gdy występuje osobista wina za wybór pracowników lub nadzór nad nimi.

W niniejszej sprawie nie jest widoczna wina w wyborze, zatem należy rozważyć jedynie winę w nadzorze. O tym, czy taka wina tutaj występuje, może zdecydować wyłącznie sąd odsyłający. Jest to jednak inne kryterium niż to wypracowane w orzecznictwie Trybunału, które dotyczy odmowy odliczenia podatku lub zwolnienia podatkowego w „oszukiwanych” łańcuchach transakcji. W szczególności to, czy i w jaki sposób podatnik współpracował z organem podatkowym przy ustalaniu rozmiarów przestępczości zorganizowanej (szkoda została wy-

rażona przede wszystkim przez nabywców fikcyjnych faktur), może być brane pod uwagę jako przejaw dobrej wiary. Wbrew temu, co urząd skarbowy wyraźnie uważa, nie ma znaczenia, że zakres obowiązków pracownicy nie został określony na piśmie, ponieważ to, czy istnieje pisemne określenie zadań, czy też nie, w najlepszym razie nieznacznie zmniejsza ryzyko przestępczego zachowania ze strony pracownika. Z tego powodu prawnie irrelevantne (wbrew stanowisku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców) jest to, czy wystawianie faktur jest co do zasady jednym z zadań pracownika, czy też nie. Każdy, kto chce stworzyć fikcyjne faktury jako pracownik, może to zrobić w każdej chwili niezależnie od tego, czy tworzenie prawidłowych faktur jest częścią jego zakresu obowiązków, czy też nie. Ponadto fakt, że normalne faktury mogły być i były wystawiane przez pracownicę także poza systemem BOS, nie oznacza, że pracodawca powinien był przewidzieć, że jego pracownicy będą wystawiać i odsprzedawać fikcyjne faktury. Tak długo, jak długo system księgowy (w ramach systemu BOS i poza nim) nie wykazał dotychczas żadnych nieprawidłowości, z wymienionych przez urząd skarbowy punktów nie wynika wina w nadzorze. Jak słusznie zdaniem Rzecznik Generalnej wskazuje spółka w swoim stanowisku, trudno jest osobie prywatnej (jako pracodawcy) zapobiec tego rodzaju „przestępczości zorganizowanej” ze strony pracownicy, pozostałych pracowników i nabywców faktur. W tym względzie prawdopodobnie konieczne będzie rozróżnienie w zależności od tego, czy istniał konkretny powód lub konkretne przesłanki do szczególnego nadzoru, czy też nie. Bez konkretnego powodu od podatnika można co najwyżej wymagać posiadania prostego wewnętrzne-

go systemu zarządzania ryzykiem — podatnik nie może ślepo ufać swoim pracownikom. Jednakże gdy tylko podatnik dysponować będzie konkretnymi wskazówkami, może zostać zobowiązany do podjęcia bardziej konkretnych działań nadzorczych, aż do zaangażowania organów ścigania włącznie. Ostatecznie jest to ogólna ocena, której musi dokonać sąd odsyłający, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności.

Z uwagi na powyższą argumentację Rzecznik Generalna zaproponowała następującą odpowiedź na zadane pytania prejudycjalne:

„Artykuł 203 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pozorny wystawca faktury na fikcyjne transakcje tylko wtedy jest zobowiązany do zapłaty wykazanego na niej podatku, gdy (1) adresatowi faktury nie można już odmówić odliczenia podatku, (2) to jemu należy przypisać wystawienie faktury przez osobę trzecią na podstawie szczególnej odpowiedzialności (w szczególności związku) i (3) nie działał w dobrej wierze. Dobra wiara może przy tym zostać wykluczona tylko przy własnej winie pozornego wystawcy. Ta wina może w przypadku podatnika także przejawiać się w zawinionym nieprawidłowym wyborze pracowników lub nadzorze nad nimi”.

Wyrok TSUE z 30 stycznia 2024 r.

W omawianym wyroku o sygnaturze C-442/22¹² TSUE wskazuje, że sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 203 Dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika

bez jego wiedzy i zgody, to czy pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego przepisu.

Dyrektywa stanowi, że każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze. Trybunał przypomniał w pierwszej kolejności, że wykazany na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej transakcji podlegającej opodatkowaniu.

Powołał się w tym miejscu na swój wyrok z 31 I 2013 r.¹³ W judykacie tym stwierdził, że podatek od wartości dodanej wyszczególniony przez podmiot na fakturze jest należny od tego podmiotu niezależnie od tego, czy transakcja opodatkowana rzeczywiście miała miejsce. Celem bowiem jest zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia przewidzianego m.in. w art. 167 Dyrektywy, a obowiązek ten jest ograniczony możliwością skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych. Dalej TSUE wówczas stwierdził, że jeżeli wystawca faktury nie powołuje się na jedną z okoliczności pozwalających na korektę nieprawidłowo wyszczególnionego podatku od wartości dodanej, to organ podatkowy nie ma obowiązku badać w ramach kontroli u wystawcy faktury, czy zadeklarowany i wyszczególniony na fakturze podatek odpowiada transakcjom opodatkowanym rzeczywiście dokonanych przez jej wystawcę. Również zasady neutralności podatkowej, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie przyjdą podatnikowi w sukurs,

gdyż nie stoją one na przeszkodzie udzieleniu odbiorcy faktury odmowy prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z powodu braku rzeczywistej transakcji opodatkowanej, nawet jeżeli korygująca decyzja podatkowa skierowana do wystawcy faktury nie nakazywała korekty zadeklarowanego podatku od wartości dodanej. Jednakże w razie uznania, iż transakcja nie miała rzeczywiście miejsca, w związku z działaniami bezprawnymi lub nieprawidłowościami popełnionymi przez wystawcę faktury, lub na wcześniejszym etapie obrotu w stosunku do transakcji powoływanej jako podstawa prawa do odliczenia, należy ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku od wartości dodanej, co ustalić powinien sąd odsyłający. Biorąc pod uwagę możliwość skorygowania faktury oraz niebezpieczeństwo posłużenia się fakturą, na której nieprawidłowo wyszczególniono podatek VAT w celu skorzystania z prawa do odliczenia, nie można uznać obowiązku ustanowionego w art. 203 Dyrektywy za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji.

TSUE odwołał się również do innego orzeczenia, w którym uznał, że „podatnik, który świadczył usługę i wykazał na fakturze kwotę podatku od wartości dodanej obliczoną na podstawie błędnej stawki, nie jest na mocy tego przepisu zobowiązany do zapłaty części błędnie zafakturowanego VAT, jeśli nie istnieje żadne ryzyko utraty wpływów podatkowych w związku z tym, że usługobiorcy są wyłącznie konsumentami końcowymi niekorzystającymi z prawa do odliczenia naliczonego

VAT”¹⁴. Podkreślono tym samym doniosłość celu przyświecającego przywołanemu przepisowi, jakim jest wyeliminowanie wszelkiego ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia.

Będąca przedmiotem oceny sprawa jest jednak odmienna, gdyż sporne faktury zostały wystawione w celu popełnienia oszustwa. Kwoty VAT zostały bowiem fikcyjnie zafakturowane, aby umożliwić adresatom tych faktur uzyskanie prawa do odliczenia VAT w sposób noszący znamiona oszustwa. Sąd odsyłający wskazuje, że niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych nie jest wykluczone, ponieważ prawo do odliczenia, na które mogliby powoływać się adresaci wspomnianych faktur, nie zostało wyrównane przez zapłatę odpowiedniej kwoty przez wystawcę tych faktur. Taka sytuacja jest tym samym co do zasady objęta zakresem stosowania art. 203 Dyrektywy VAT, o ile istnieje takie ryzyko.

Następnie Trybunał przeszedł do kwestii identyfikacji adresata obowiązku ustanowionego w art. 203 Dyrektywy i stwierdził, że użycie wyrażenia „każda osoba” wskazuje na to, że jego adresatem niekoniecznie jest podatnik w rozumieniu art. 9 Dyrektywy, dlatego też osoba fizyczna niebędąca podatnikiem może co do zasady podlegać obowiązkowi przewidzianemu w art. 203 tej Dyrektywy, jeżeli wykazuje VAT na fakturze. Do wniosku takiego wydaje się doprowadzać już wykładnia językowa, ponieważ zgodnie z art. 9 Dyrektywy „Podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”, natomiast w art. 203 nie ma mowy o podatniku, tylko o „każdej osobie wykazującej VAT na fakturze”. Zdaniem Trybunału

art. 203 nie pozwala odpowiedzieć na pytanie, kto jest tą „każdą osobą wykazującą VAT na fakturze” w sytuacji, gdy przywłaszczono sobie dane identyfikacyjne do celów podatkowych widniejącego na fakturze wystawcy faktury będącego

fakturze wystawcy faktury wykazującej VAT w sposób stanowiący oszustwo, którego tożsamość jako podatnika VAT została przywłaszczona, jest tą „osobą wykazującą VAT”, jeżeli wystawca ten działa w dobrej wierze, a organ podatkowy

wianie faktur i była w szczególności uprawniona do wystawiania faktur VAT poza informatycznym systemem fakturowania bez konieczności uzyskania dodatkowej zgody swojego pracodawcy. Z tego powodu organ podatkowy uznał, że praco-

**(...) nie jest sprzeczne z prawem Unii
wymaganie, by podmiot gospodarczy
przedsięwziął wszelkie środki, jakich można
od niego racjonalnie wymagać w celu
upewnienia się, że dokonywana przez niego
transakcja nie prowadzi do udziału
w oszustwie w VAT.**

podatnikiem VAT, a faktura ta jest fałszywą fakturą wystawioną w celu dokonania oszustwa w zakresie VAT przez pracownika tego podatnika. Wyrażenie „każda osoba”, ze względu na ogólny i nieodróżnicowany charakter przepisu, może bowiem odnosić się zarówno do podatnika, jak i do pracownika. Odniesiono się więc do utrwalonego orzecznictwa wskazującego, że zwalczanie ewentualnych oszustw i nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę VAT oraz że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii Europejskiej w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie¹⁵.

Podkreślono jednak, iż sprzeczne z tym celem byłoby interpretowanie art. 203 Dyrektywy w ten sposób, że to widniejący na

zna tożsamość osoby, która rzeczywiście wystawiła tę fałszywą fakturę. Wówczas to właśnie tę ostatnią osobę należy uznać za „osobę, która wykazuje VAT” w myśl przywołanego art. 203. W analizowanej sprawie to pracownica wykorzystwała dane swojego pracodawcy bez jego wiedzy i zgody do wystawiania fałszywych faktur wykazujących VAT i przedstawiających tego ostatniego jako podatnika w celu niezgodnej z prawem sprzedaży tych faktur tak, aby nabywcy mogli w sposób nieuzasadniony skorzystać z prawa do odliczenia nienależnego VAT. W postępowaniu tym wskazano natomiast, że pracodawca nie wykazał dochowania należytej staranności w celu uniknięcia wystawiania fałszywych faktur. Pracownica ta była bowiem odpowiedzialna za wysta-

dawca ten uchybił ciężącemu na nim obowiązkowi nadzoru i że jego niedbalstwo uniemożliwiło mu wykrycie stanowiących oszustwo praktyk jego pracownicy i zapobieżenia im. Dlatego też zdaniem organu podatkowego wspomnianego pracodawcę należy uznać za osobę, która wykazała VAT w rozumieniu art. 203 Dyrektywy i w związku z tym jest on zobowiązany do zapłaty VAT wskazanego na spornych fakturach na podstawie przepisu krajowego transponującego ów art. 203.

Jeszcze raz Trybunał odniósł się do swojego dotychczasowego dorobku orzeczniczego, stwierdzając, że nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy przedsięwziął wszelkie środki, jakich można od niego racjonalnie wymagać w celu upewnien-

nia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w oszustwie w VAT. Przykładowo, w wyroku z 27 IX 2007 r.¹⁶ stwierdził, że „nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganiem, by dostawca przedsięwziął wszelkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w oszustwie podatkowym. Wobec tego okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawiały w jego mocy oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowią czynniki istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku od wartości dodanej a posteriori”.

Sąd w Luksemburgu argumentuje, że jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub oszustwo, przezorny przedsiębiorca powinien w zależności od okoliczności konkretnego przypadku zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności¹⁷.

Tymczasem, biorąc pod uwagę cel, jakim jest zwalczanie ewentualnych oszustw i nadużyć, podobny obowiązek należytej staranności powinien w ramach art. 203 Dyrektywy ciążyć na pracodawcy w odniesieniu do jego pracownika, w szczególności gdy pracownik ten jest zobowiązany do wystawiania faktur VAT w imieniu i na rzecz swojego pracodawcy. W związku z tym nie można uznać takiego pracodawcy będącego podatnikiem VAT za działającego w dobrej wierze, jeżeli nie dochował on należytej staranności wymaganej dla kontrolowania działań swojego pracownika i uniknięcia w ten sposób możliwości wykorzystania przez tego pracownika jego danych identyfikacyjnych do celów

VAT do wystawiania fałszywych faktur w zamiarze popełnienia oszustwa. W takiej sytuacji pracodawcy można przypisać noszące znamiona oszustwa działania jego pracownika, w związku z czym należy uznać, że jest on osobą, która wykazała VAT na spornych fakturach w rozumieniu art. 203.

Trybunał uznał więc, że to do organu podatkowego lub do sądu rozpatrującego sprawę należy dokonanie całościowej oceny wszystkich istotnych okoliczności dla ustalenia, czy podatnik, którego dane identyfikacyjne do celów VAT zostały przywłaszczone przez jego pracownika do wystawiania fałszywych faktur w zamiarze popełnienia oszustwa, wykazał się należyłą starannością wymaganą w celu kontrolowania działań tego pracownika. Jeżeli tak nie jest, podatnik ten jest zobowiązany do zapłaty VAT wykazanego na tych fakturach zgodnie z normami dyrektywy.

W przedmiotowej sprawie Trybunał odnosząc się wprost do zaistniałych okoliczności, stwierdził, że „na przedstawione pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 203, chyba że podatnik ten nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika”.

Doniosłość praktyczna orzeczenia

Pierwszą praktyczną (procesową) konsekwencją wydanego orzeczenia jest to, że przedsiębiorcy, którzy

przeegrali z organem podatkowym sprawę dotyczącą wystawiania fikcyjnych faktur przez swojego pracownika, mogą domagać się wznowienia postępowania.

W kontekście materialnoprawnych konsekwencji wydanego orzeczenia w tym miejscu można zadać pytanie, co tak naprawdę oznacza omawiany wyrok TSUE dla praktyki podatkowej i orzeczniczej w zakresie podatku od towarów i usług. Orzeczenie to poza znaczeniem zawartym w sentencji oddziaływać będzie też na praktykę stosowania art. 108 ustawy o VAT. W sytuacji różnego sposobu stosowania tego przepisu Trybunał wkroczył w ten dyskurs, zakreślając ramy stosowania przepisu Dyrektywy.

Oceniając doniosłość praktyczną wydanego orzeczenia, podnosi się, że trudno uznać je za przełomowe, ponieważ podatnicy nadal nie wiedzą, jakie działania mają podejmować, aby wyeliminować winę w nadzorze. Powstają dylematy tego pokroju, czy kradzież towaru z magazynu obciąża właściciela magazynu, bowiem w jakiś sposób zawsze można było tej kradzieży zapobiec. Albo czy jednak standardowe działania pozwalają podatnikom być ofiarą przestępstwa bez negatywnych konsekwencji podatkowych¹⁸.

Lektura orzeczenia nasuwa refleksję o tym, jakie zostaną wypracowane standardy należytej staranności w polskiej praktyce stosowania prawa podatkowego i w jakim zakresie przyniesie nowe spojrzenie. Dotychczasowe doświadczenia i prezentowane podejście organów podatkowych nie napawa optymizmem. Stąd też w wizji pesymistycznej za prawdopodobne można sobie wyobrazić zajęcie przez organy stanowiska, że skoro do wystawienia faktury w opisany sposób doszło, to powstaje domniemanie, że należyta staranność nie została przez dany podmiot (np. pracodawcę) zacho-

wana. Tymczasem z praktycznego punktu widzenia nie jest możliwe zapobieżenie temu, aby pracownik lub inna osoba wystawiał faktury w imieniu podatnika, gdyż często wchodzi to w zakres ich obowiązków. Nawet w sytuacji, gdy taka spółka mocno „spersonalizuje” swoje faktury z odpowiednim zabezpieczeniem tej ich unikalności, to i tak faktury wystawiane bez tych cech unikalnych będą postrzegane przez organy jak faktury, których wystawieniu przedsiębiorca nie sprzeciwił się, w odpowiedni sposób dochowując należytej staranności.

W tym kontekście remedium w pewnym zakresie może stanowić Krajowy System e-Faktur (KSeF)¹⁹. Przy zastosowaniu systemu obsłu-

gującego faktury ustrukturyzowane ograniczony zostanie krąg osób uprawnionych do wystawiania faktur w imieniu podatnika. Nie wykluczy to jednak możliwości powstawania nadużyć choćby z tego powodu, że oprócz podatnika oraz osób fizycznych czy podmiotów niebędących osobą fizyczną uprawnienie będą mogły posiadać osoby fizyczne lub podmioty niebędące osobą fizyczną wskazane w imieniu podatnika przez osobę fizyczną, która posiada uprawnienie do nadawania dalszych uprawnień. Istnieje także ryzyko nadużyć przy korzystaniu z kwalifikowanej pieczęci elektronicznej.

Bez wątpliwości jednak wskazane jest zalecać przedsiębiorcom pra-

widłowe przygotowanie procedur wewnętrznych lub dostosowanie procedur już istniejących w zakresie możliwie precyzyjnego zakresienia obowiązków pracowniczych, również w kontekście istotnych zmian w procesie fakturowania. Czasem będzie się to wiązało z przedefiniowaniem całego procesu wystawiania faktur sprzedażowych, jak również procesu odbierania, weryfikacji i akceptowania faktur zakupowych, z uwzględnieniem zmian co do odpowiedzialności poszczególnych pracowników za potencjalne błędy, a nawet oszustwa. 📌



**JUSTYNA
ZAJĄC-WYSOCKA,
DORADCA PODATKOWY**

1_ Postanowienie NSA z 26 V 2022 r., I FSK 1212/18, LEX nr 3360135.

2_ Traktat USTANAWIAJĄCY EUROPEJSKĄ WSPÓLNOTĘ GOSPODARCZĄ (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.).

3_ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.).

4_ Wyrok WSA w Lublinie z 23 II 2018 r., I SA/Lu 987/17, LEX nr 2483499.

5_ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 ze zm.).

6_ Wyrok NSA z 10 IV 2013 r., I FSK 362/12, LEX nr 1335975.

7_ Wyrok NSA z 27 VI 2017 r., I FSK 1459/15, LEX nr 2310035.

8_ Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 21 września 2023 r., sprawa C-442/22 P sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, przy udziale: Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, ECLI:EU:C:2023:702, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9334F42A27F456DBF8FB6ACB24C83881?text=8&docid=277641&pageIndex=0&doclang=PL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=605133#Footnote1>, dostęp: 20 II 2024 r.

9_ C-454/98, SCHMEINK & COFRETH AG & CO. KG v. FINANZAMT BORKEN I MANFRED STROBEL v. FINANZAMT ESSELINGEN, ECR 2000, nr 8-9A, poz. I-6973.

10_ Zob. wyroki z: 8 XII 2022 r., Finanzamt Österreich C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 24, 25; z dnia 11 IV 2013 r., Rusedespred C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24, 32 i nast.

11_ Zob. wyrok z 31 I 2013 r., Stroj trans C-642/11, EU:C:2013:54, pkt 34. Podobnie wyrok z 2 VII 2020 r., Terracult C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 37.

12_ Wyrok z 30 I 2024 r., C-442/22, P SP. Z O.O. PRZECIWKO DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W LUBLINIE, LEX nr 3659239.

13_ C-642/11, STROJ TRANS EOOD v. DIREKTOR NA DIREKCIJA „OBŽALWANE I UPRAWLENIE NA IZPYLNIENIETO” – WARNA, PRI CENTRALNO UPRAWLENIE NA NACIONALNATA AGENCIJA ZA PRICHODITE, ZOTSIS 2013, nr 1, poz. I-54.

14_ Wyrok z 8 XII 2022 r., C-378/21, P GMBH PRZECIWKO FINANZAMT ÖSTERREICH, LEX nr 3439157.

15_ Zob. wyroki: z 29 IV 2004 r., C-487/01, GEMEENTE LEUSDEN I HOLIN GROEP BV CS v. STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, ECR 2004, nr 4C, poz. I-5337; z 2 VII 2020 r., C-835/18, SC TERRACULT SRL PRZECIWKO DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE

TIMIȘOARA –ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE ARAD – SERVICIUL INSPECȚIEI FISCALĂ PERSOANE JURIDICE 5 I ANAF DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE TIMIȘOARA SERVICIUL DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIILOR, LEX nr 3025040.

16_ C-409/04, TELEOS PLC I INNI v. COMMISSIONERS OF CUSTOMS & EXCISE, ZOTSIS 2007, nr 8-9B, poz. I-7797.

17_ Wyrok z 21 VI 2012 r., C-80/11, MAHAGÉBEN KFT v. NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL DÉL-DUNÁNTÚLI REGIONÁLIS ADÓ FŐIGAZGATÓSÁGA I PÉTER DÁVID v. NEMZETI ADÓ- ÉS VÁMHIVATAL ÉSZAK-ALFÖLDI REGIONÁLIS ADÓ FŐIGAZGATÓSÁGA, ZOTSIS 2012, nr 6, poz. I-373.

18_ J. Matarewicz [w:] Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 108.

19_ Zgodnie z komunikatami Ministerstwa Finansów, w wersji obowiązkowej KSeF nie wejdzie w życie 1 lipca 2024 r. i w pozostałym zakresie 1 stycznia 2025 r. Gwoli ścisłości należy też jednak wskazać, że na dzień 20 lutego 2024 r. nie uchylono ani nie zmieniono ustawy wprowadzającej obowiązkowy KSeF, więc – de lege lata – częściowe wejście w życie obowiązkowego KSeF 1 lipca 2024 r. jest nadal aktualne.

Transakcje łańcuchowe

z udziałem osoby fizycznej



Transakcje łańcuchowe to z całą pewnością jedno z trudniejszych zagadnień na gruncie podatku VAT. Sprawa komplikuje się dodatkowo, gdy jednym z ogniw w potencjalnym łańcuchu dostaw jest osoba fizyczna.

EWA SOKOŁOWSKA

Przedsiębiorcy stosunkowo często wychodzą z założenia, iż jeśli w transakcji sprzedaży towarów jako finalny nabywca występuje osoba fizyczna, to tym samym kwalifikacja tej transakcji jako transakcji łańcuchowej jest niedopuszczalna. Stawiając taką tezę, zwykle kwalifikują sprzedaż jako wewnątrzspółnotową sprzedaż towarów na odległość (o ile oczywiście towar jest przemieszczany w ramach Unii Europejskiej). Czy słusznie?

Transakcje łańcuchowe – elementy charakterystyczne i wytyczne dotyczące ich rozliczenia

Słowniczek ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) nie zawiera definicji pojęcia transakcji łańcuchowych.

Zagadnienie to w sposób ogólny reguluje natomiast przepis art. 22 ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym: *w przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie jednej dostawie.*

Dla stwierdzenia istnienia transakcji łańcuchowej w dostawie muszą zatem uczestniczyć minimum 3 podmioty. Towar powinien być wysyłany bezpośrednio od pierwszego do ostatniego w kolejności podmiotu. Jednocześnie ten sam towar powinien być przedmio-

—

W przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie jednej dostawie.

—

tem kolejnych dostaw. W przypadku gdy w transakcji biorą udział 3 podmioty, dostawy tego samego towaru są realizowane od podmiotu A do podmiotu B oraz od podmiotu B do podmiotu C. Natomiast towar jest wysyłany bezpośrednio od podmiotu A do podmiotu C.

Dostawa ruchoma – dostawa, której przypisany jest transport

Kluczowe znaczenie dla prawidłowego rozliczenia transakcji łańcuchowych ma zidentyfikowanie tzw. dostawy ruchomej, czyli dostawy, której przypisać należy transport (ruch towaru). Dla określenia, któ-

ra dostawa w łańcuchu dostaw jest dostawą ruchomą, decydujące znaczenie ma wskazanie podmiotu organizującego transport.

I tak podmiotem wysyłającym lub transportującym towar jest ten, który odpowiada za techniczne i organizacyjne aspekty dotyczące transportu towarów, czyli m.in.:

- uzgadnia z przewoźnikiem datę odbioru towaru,
- potwierdza dostępność oraz gotowość towaru do odbioru,
- informuje przewoźników o szczegółach transportu itd.

Reguły Incoterms nie mają decydującego znaczenia dla wskazania podmiotu organizującego transport, niemniej jednak powinny być zgodne z ustaleniami faktycznymi¹.

Dla stwierdzenia istnienia transakcji łańcuchowej w dostawie muszą zatem uczestniczyć **minimum 3 podmioty**. Towar powinien być wysyłany bezpośrednio od pierwszego do ostatniego w kolejności podmiotu.

Sposób rozliczenia transakcji łańcuchowych realizowanych na terytorium Unii Europejskiej

W przypadku towarów, które są wysyłane lub transportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, wysyłka lub transport tych towarów są przyporządkowane wyłącznie dostawie dokonanej do podmiotu pośredniczącego.

Podmiot pośredniczący

Przez podmiot pośredniczący rozumie się innego niż pierwszy w kolejności dostawcę towarów, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

Wyjątkiem od zasady, zgodnie z którą gdy w transakcji występuje podmiot pośredniczący spełniający wskazane powyżej warunki (czyli inny niż pierwszy, który organizuje transport), wysyłkę lub transport

przyporządkujemy wyłącznie dostawie dokonanej do podmiotu pośredniczącego, stanowi sytuacja, w której podmiot pośredniczący przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane. W takiej sytuacji wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie dostawie dokonanej przez ten podmiot.

Co w sytuacji, gdy transport organizuje pierwszy bądź ostatni podmiot w łańcuchu?

W przypadku towarów, które są wysyłane lub transportowane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez:

- pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie;
- ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy.

- Ponadto dostawę towarów, która:
 - poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
 - następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

Na marginesie zaznaczyć należy (gdyż nie jest to przedmiotem niniejszego artykułu), iż dla rozliczenia transakcji łańcuchowych realizowanych na obszarze UE zastosowanie może znaleźć procedura uproszczona przewidziana dla transakcji trójstronnych. Warunki, których spełnienie jest konieczne, aby móc z niej skorzystać, określone zostały w dziale XII rozdziale VIII ustawy o VAT (art. 135 i kolejne ustawy o VAT).

Eksport towarów w ramach transakcji łańcuchowych

W przypadku dostaw łańcuchowych, w ramach których dochodzi do eksportu towarów, ustawodawca przyjął nieco odmienne zasady określenia dostawy ruchomej niż w odniesieniu do dostaw łańcuchowych realizowanych w ramach Unii Europejskiej.

Otóż w przypadku towarów, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego przez nabywcę, który dokonuje również ich dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej do tego nabywcy, chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towarów należy przyporządkować jego dostawie.

Jednocześnie – analogicznie jak w przypadku dostaw łańcuchowych realizowanych w ramach Unii Europejskiej:

- dostawę towarów, która:
 - poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
 - następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.
- W przypadku natomiast towarów, które są wysyłane lub transportowane przez:
- pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie;
 - ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy.

Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO) – definicja

Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 2 pkt 22 a ustawy o VAT przez wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
- b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie

- mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - c) podmiotem niebędącym podatnikiem
 - pod warunkiem że dostarczone towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2.
- Aby można było mówić o WSTO, muszą więc być spełnione 4 warunki:
- sprzedawane towary są wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz przez osobę trzecią (również gdy dostawca pośrednio uczestniczy w ich wysyłce lub transporcie);
 - wysyłka bądź transport rozpoczyna się z terytorium jednego kraju UE i kończy na terytorium innego państwa UE;
 - przedmiotem sprzedaży nie są:

- nowe środki transportu lub
 - towary wymagające instalowania albo montażu z próbnym uruchomieniem bądź bez niego;
- nabywcą jest:
- podatnik podatku od towarów i usług lub osoba prawna niebędąca podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, tj. WNT (w tym również nietransakcyjnego WNT)
 - czyli firma, która nie ma obowiązku rozliczania WNT lub
 - podmiot niebędący podatnikiem, np. osoba prywatna nieprowadząca działalności.

WSTO – miejsce dostawy

Miejscem dostawy towarów jest – w przypadku wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość

Jednocześnie ten sam towar powinien być przedmiotem kolejnych dostaw. W przypadku gdy w transakcji biorą udział 3 podmioty, dostawy tego samego towaru są realizowane od podmiotu A do podmiotu B oraz od podmiotu B do podmiotu C. Natomiast towar jest wysyłany bezpośrednio od podmiotu A do podmiotu C.

– miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy (przepis art. 22 ust. 1 pkt 1a ustawy o VAT).

Dostawa taka może jednak podlegać opodatkowaniu w kraju wysyłki, jeśli podatnik ma siedzibę tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego, towary są wysyłane/transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego siedziby dostawcy, a suma netto całkowitej wartości dostaw towarów nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku kwoty 10 000 EUR (równowartość 42 000 PLN dla podatników krajowych). Podatnik, którego wartość dostaw nie przekracza wskazanego progu, może jednak wybrać opodatkowanie w kraju konsumpcji.

Podatnik może także skorzystać z procedury One-Stop-Shop (OSS), która umożliwi rejestrację i rozliczenie podatku VAT tylko w jednym kraju unijnym, dla wszystkich krajów, na których terytorium podatnik dokonuje WSTO.

Podsumowując, podatek VAT z tytułu WSTO może być rozliczany:

- o ile nie zostanie przekroczony limit 10 000 EUR – w kraju wysyłki;
- zasadniczo, przy dokonywaniu WSTO o wartości powyżej 10 000 EUR – rejestrując się w każdym unijnym kraju oddzielnie;
- w ramach procedury OSS – w jednym kraju unijnym, w którym podatnik rejestruje się dla celów tej procedury.

Osoba fizyczna (konsument) jako jedno z ogniw łańcucha dostaw

Posłużmy się przykładem:

W transakcji uczestniczą trzy podmioty: Spółka A (producent, czynny podatnik VAT zarejestrowany dla unijnego podatku VAT w Polsce), Spółka B (spółka dystrybucyjna, czynny podatnik VAT zarejestrowany dla unijnego podatku VAT w Polsce oraz na terytorium Niemiec) oraz C – finalny nabywca (konsument z innego niż Polska i Niemcy państwa członkowskiego UE). Towar wysyłany jest bezpośred-

nio od pierwszego do ostatniego w kolejności podmiotu. Natomiast dostawy są realizowane pomiędzy A i B oraz pomiędzy B i C. Towar w efekcie realizowanych dostaw jest wysyłany z terytorium Polski do państwa konsumpcji (innego niż Polska i Niemcy państwa członkowskiego UE).

Czy przedstawiony stan faktyczny powinien być zakwalifikowany jako transakcja łańcuchowa? Czy też fakt, iż finalnym nabywcą jest osoba fizyczna (konsument), czyni taką kwalifikację niemożliwą, w konsekwencji czego każda z dostaw powinna być potraktowana jako autonomiczne zdarzenie gospodarcze? Wówczas dostawę realizowaną pomiędzy B i C (kiedy to C jest konsumentem z innego niż Polska i Niemcy państwa członkowskiego UE) należałoby potraktować jako wewnątrzspółnotową sprzedaż towarów na odległość (WSTO) i zastosować przypisane do tej procedury reguły rozliczenia (z ew. możliwością zastosowania procedury uproszczonej OSS – One Stop Shop).

Zgodnie z przytoczoną wcześniej treścią art. 22 ust. 2 ustawy o VAT z transakcją łańcuchową mamy do czynienia, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy. Powołując się zatem na argument wykładni literalnej, stwierdzić należy, iż dostawa łańcuchowa zakłada występowanie co najmniej trzech podmiotów, wśród których jako ostatni występuje „nabywca”. Przepis ten nie wprowadza zatem warunku, aby ostateczny nabywca w łańcuchu musiał być podatnikiem VAT. Bezpodstawne i sprzeczne z zakazem wykładni synonimicznej byłoby utożsamianie tych dwóch pojęć, tj.: „podatnik” oraz „nabywca”.

**Nie ma również podstaw,
aby przepisy odnoszące się do
sprzedaży towarów na odległość
traktować jako *lex specialis*
względem art. 22 ust. 2 ustawy
o VAT (który reguluje zagadnienie
transakcji łańcuchowych). Przepisy
te dotyczą bowiem **odmiennych
typów dostaw.****

Warto zauważyć, iż jeśli ustawodawca chce ograniczyć zastosowanie jakiegoś przepisu do określonego kręgu, w tym np. tylko do podatników, to czyni to wyraźnie poprzez odwoływanie się do tej właśnie kategorii. Na taki zabieg ustawodawca zdecydował się np. w przypadku wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych, gdzie wyraźnie zaznaczył, iż są to transakcje, w których udział bierze trzech podatników VAT (przepis art. 135 pkt 2 ustawy o VAT).

Co więcej, analizując możliwość potraktowania dostawy realizowanej pomiędzy podmiotami B i C jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na odległość, koniecznym jest poczynienie spostrzeżenia, iż WSTO to transakcja, w której udział biorą wyłącznie dwa podmioty: dostawca oraz finalny nabywca (konsument). Tymczasem w schemacie przedstawionym powyżej uczestniczą trzy podmioty: A (producent), B (spółka dystrybucyjna) oraz C (finalny nabywca – konsument).

Nie ma również podstaw, aby przepisy odnoszące się do sprzedaży towarów na odległość traktować jako *lex specialis* względem art. 22 ust. 2 ustawy o VAT (który reguluje zagadnienie transakcji łańcuchowych). Przepisy te dotyczą bowiem odmiennych typów dostaw. Skoro zatem brakuje wspólnego zakresu zastosowania tych regulacji, to nie można mówić w tym przypadku o przepisie szczególnym, który ewentualnie wykluczałby zastosowanie regulacji ogólnej.

Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego².

Kiedy już pogodzimy się z faktem, że w stanach faktycznych analogicznych do przedstawionego mamy do czynienia z transakcją łańcuchową, powinniśmy pamiętać o kilku istotnych kwestiach z tego wynikających:

Skoro zatem brakuje wspólnego zakresu zastosowania tych regulacji, to nie można mówić w tym przypadku o przepisie szczególnym, który ewentualnie wykluczałby zastosowanie regulacji ogólnej.

- sposób rozliczenia transakcji w największym stopniu uzależniony jest od zidentyfikowania transakcji ruchomej;
- o ile nabywca będący osobą fizyczną nie jest przeszkodą dla rozpoznania i opodatkowania eksportu, o tyle będzie nią w przypadku WDT – tzn. nie ma możliwości, aby rozpoznać wówczas WDT i opodatkować ją stawką 0% VAT. Może się okazać, iż w takiej sytuacji konieczne będzie rozpoznanie regulacji obowiązujących w państwie członkowskim, w którym skończył się transport. Tych komplikacji możemy uniknąć poprzez umiejętne rozpoznanie dostawy ruchomej oraz posługiwanie się przez dwa pierwsze podmioty w łańcuchu dostaw właściwymi numerami VAT UE;
- konieczne będzie również przeanalizowanie transakcji pod kątem ryzyka wystąpienia tzw. sankcyjnego WNT. Wystąpi ono wówczas, gdy towar trafił do danego państwa członkowskiego UE (państwo zakończenia transportu), a nabywca tego towaru posłużył

się w tej transakcji nr VAT UE nadanym przez inne państwo, niż państwo zakończenia transportu towaru. Wówczas może się okazać, że nabywca musi rozliczyć WNT w obu państwach (państwie zakończenia transportu oraz państwie, którego numerem VAT UE posłużył się w tej transakcji) i jednocześnie nie może z tytułu WNT rozpoznanego w państwie, którego numerem VAT UE posłużył się w danej transakcji, odliczyć podatku VAT. ↪



EWA SOKOŁOWSKA,
DORADCA PODATKOWY

¹ Interpretacja indywidualna dyrektora KIS z dnia 1 kwietnia 2022 r., sygn.: 0114-KDIP1-2.4012.135.2017.11.RM.

² Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., sygn. akt: I FSK 2038/14.

**Mechanizm instrumentalnego
wszczynania postępowań
karnych skarbowych w celu**

zawieszenia biegu

**terminu przedawnienia
zobowiązań podatkowych:
analiza prawna**



*Zagadnienie instrumentalnego wszczynania
postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu
terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związane jest
z działaniem organów podatkowych, które za wszelką cenę dążą
do zabezpieczenia roszczeń skarbu państwa.*

JAKUB SITARSKI

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi standardowo 5 lat. Oznacza to, że organy podatkowe mają 5 lat na wszczęcie postępowania podatkowego w celu dochodzenia zaległych podatków. W przypadku, gdy organy nie podejmą w ciągu tego okresu żadnych czynności, zobowiązanie podatkowe ulega przedawnieniu, a w konsekwencji organy nie mogą już go od podatnika skutecznie dochodzić. Istnieją także sytuacje, w których zobowiązanie podatkowe nie ulega przedawnieniu w standardowym terminie. Wystąpienie określonych w przepisach przesłanek skutkuje bowiem zawieszeniem biegu terminu przedawnienia. Jedną z takich przesłanek jest właśnie omawiane w niniejszym artykule wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Standardowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej¹ zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest przy tym jednym z nieefektywnych sposobów

jego wygaśnięcia, niepowodującym zaspokojenia wierzyciela podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej). Okoliczność ta podlega z urzędu badaniu organów podatkowych, jak również kontroli sądowej w przypadku zaskarżenia decyzji wydanej w przedmiocie konkretnego zobowiązania podatkowego.

Kiedy dochodzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

Ordynacja podatkowa przewiduje sytuacje, w których zobowiązanie podatkowe nie przedawni się we wskazanym powyżej, pięcioletnim terminie. W Ordynacji podatkowej wskazane zostały okoliczności powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Przepisami wskazującymi sytuacje, w których dojdzie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, są art. 70 § 2 oraz § 6 Ordynacji podatkowej.

Jak stanowi art. 70 § 2 przywołanej ustawy, bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

- 1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej;
- 2) od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właści-

wego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu.

Z kolei w myśl art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;
- 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
- 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 5) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 6) wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a (klauzula

o unikaniu opodatkowania) lub środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 70 § 7 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu:

- 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe;
- 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 3) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
- 4) wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu;
- 5) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- 6) doręczenia stronie opinii Rady wydanej po wystąpieniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii.

Przy czym stoję na stanowisku, że wskazane w § 7 przesłanki odnosić należy odpowiednio do odpowiadających im przesłanek z § 6 art. 70. Potwierdza to zapadły niedawno wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 13 grudnia 2022 r. o sygn. akt I SA/Łd 628/22 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2022 r. o sygn. akt II FSK 381/22. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na istnienie w obrocie prawnym od-

miennego poglądu judykatury, czego wyrazem jest chociażby wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2017 r. o sygn. akt I FSK 351/16, w którym Sąd stwierdził, że: *Przepis art. 70 § 6 pkt 4 Ordynacji podatkowej należy powiązać z przepisem art. 70 § 7 pkt 5, w myśl którego termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.*

Wpływ postępowania karnego skarbowego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Zgodnie z przywołanym powyżej art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Natomiast z treści art. 70c przywołanej ustawy wynika, iż organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 ustawy, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Zatem by z mocy prawa nastąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, muszą łącznie wystąpić trzy przesłanki:

- 1) wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, dokonane na mocy postanowienia właściwego organu prowadzącego postępowanie karne skarbowe,
- 2) związek podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, objętego ww. postanowieniem, z niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy przedawnienie,
- 3) przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, objętego postępowaniem podatkowym podatnika, musi on zostać zawiadomiony o tych okolicznościach w sposób wskazany w art. 70c Ordynacji podatkowej (przy czym nie można pomijać przy takich czynnościach ustanowionego w sprawie pełnomocnika do doręczeń).

Niedopuszczalna praktyka organów podatkowych

Nierzadko organy podatkowe decydują się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nie posiadając ku temu stosownych podstaw. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest przez organy wykorzystywana pod koniec roku, w którym przedawnia się zobowiązanie. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje jeszcze przed formalnym zakwestionowaniem prawidłowości rozliczeń podatkowych podatnika (przed wydaniem decyzji podatkowej), bez posiadania dowodów, które świadczyłyby o popełnieniu przez podatnika przestępstwa lub

wykroczenia skarbowego. Następnie, w toku wszczętego śledztwa nie są prowadzone żadne relewantne czynności mające na celu ustalenie sprawcy ewentualnego czynu zabronionego, podatnikowi nie są stawiane jakiegokolwiek zarzuty, zaś finalnie – niedługo po wszczęciu postępowania – dokonuje się jego zawieszenia bądź nawet się je umarza.

Wszczęcie postępowania karnego skarbowego w przedstawionych okolicznościach ocenić należy jako bezpodstawne, z uwagi na brak spełnienia przesłanek wskazanych w art. 303 Kodeksu postępowania karnego², zgodnie z którym do wszczęcia postępowania wymaga jest istnienie uzasadnionych podejrzeń popełnienia przestępstwa. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w przypadku braku możliwości choćby uprawdopodobnienia popełnienia przestępstwa, potwierdza instrumentalne wykorzystanie tej instytucji, wyłącznie w celu niedopuszczenia do upływu zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zdaniem sądów administracyjnych organy dopuszczają się nadużycia prawa

W dniu 24 maja 2021 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt I FPS 1/21), zgodnie z którą kontrola zgodności z prawem zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej powinna obejmować także ocenę, czy nie doszło do instrumentalnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez sztuczne wykorzystanie instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Zdaniem NSA, sądy administracyj-

ne mają prawo weryfikować, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie nastąpiło w sposób instrumentalny, stanowiący nadużycie prawa. Z przywołanej uchwały wynika również, że organ podatkowy, wydając decyzję po upływie „standardowego” terminu przedawnienia (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku), zobligowany jest odnieść się w uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia do tego, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało charakteru instrumentalnego. Zatem to po stronie organu leży obowiązek wykazania, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie miało charakteru sztucznego.

Na bazie uchwały NSA z dnia 24 maja 2021 r. ugruntowało się aktualnie orzecznictwo sądów administracyjnych, doprecyzowujące wytyczne co do procesu, jaki powinien zostać przeprowadzony w celu wykazania braku instrumentalności zastosowania instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W tym zakresie wskazać można na następujące (w tym nieprawomocne) wyroki sądowe:

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2021 r., o sygn. akt I SA/Gd 205/21. Wskazano w nim, że: *W sytuacji, w której może zachodzić podejrzenie instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, uzasadnienie zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wymaga przedstawienia przez organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji okoliczności pozwalających na odniesienie się do tego zarzutu.*
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 września 2021 r., o sygn. akt I SA/Gl 863/21. WSA w Gliwicach odniósł się do stanu fak-

tycznego, w którym: *uzasadnienie zaskarżonej decyzji nie wskazuje okoliczności istotnych dla oceny, czy powołanie się na art. 70 § 6 pkt 1 o.p. miało czy też nie instrumentalny charakter.*

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 września 2021 r. (sygn. I SA/Kr 797/21), gdzie wskazano, że: *Decyzja nie odpowiada prawu, jeżeli nie zawiera uzasadnienia pozwalającego na dokonanie oceny, czy nie doszło do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia.*
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 października 2021 r. (sygn. I SA/Gl 1029/20), zgodnie z którym: *Wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło na tydzień przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Drugim elementem wskazującym na przedmiotowe zastosowanie postępowania karnego skarbowego jest brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania. Z akt nie wynika, aby jakiegokolwiek czynności zostały podjęte. Organ nie przedstawił też dokumentu, z którego wynikałoby, w jaki sposób zakończyło się postępowanie karne skarbowe, nie wykazał, czy komuś zostały postawione zarzuty ani czy zostały podjęte jakiegokolwiek czynności np. dowodowe. Uzasadnia to też o braku takiej aktywności po stronie organów. Obie te okoliczności prowadzą do konkluzji, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nakierowane było nie na realizację celów tego postępowania, takich jak zbieranie dowodów czy wykrycie sprawców przestępstwa, lecz na osiągnięcie skutku w zakresie zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co świadczy o jego instrumentalnym charakterze.*

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 14 października 2021 r. (sygn. I SA/Ke 279/21). W orzeczeniu tym uznano z kolei, że: W sytuacji, w której może zachodzić podejrzenie o instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia terminu przedawnienia, uzasadnienie zastosowania przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wymaga przedstawienia, w wydanej decyzji, stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało jedynie „instrumentalnego” charakteru, a było uzasadnione w aspekcie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy, w tym także uprawdopodobnia, że wszczęcie postępowania in rem dawało podstawy do jego przekształcenia w postępowanie ad personam w stosunku do podatnika, z uwzględnieniem przesłanki uprawdopodobnienia jego winy w popełnieniu czynu zabronionego.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 września 2021 r. (sygn. I SA/Gl 564/21), w którym zwrócono uwagę, że: W sprawie, kiedy to wszczęcie postępowania karnoskarbowego nastąpiło na ok. 6 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania spółki, a następnie po kilku miesiącach zostało zawieszono, nie można wykluczyć, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało, jak twierdzi skarżąca, instrumentalny charakter. Dlatego obowiązkiem organu odwoławczego było wyjaśnienie tej zasadniczej dla sprawy kwestii, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. akt I SA/Po 401/21, gdzie wskaza-

no, że: Organ powinien był w wydanej przez siebie decyzji wyjaśnić podatnikowi i ocenić, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego, na które się powołuje przy stwierdzeniu zawieszenia biegu terminu przedawnienia spornego zobowiązania podatkowego, nie prowadziło w istocie do instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu tego terminu i wyjaśnić tę kwestię podatnikowi w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Rzeczą organu jest przedstawienie stosownych dowodów i opisu czynności procesowych wskazujących, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego było uzasadnione podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 marca 2023 r. o sygn. akt II FSK 2339/20 uznał za jedną z przesłanek świadczących o instrumentalnym wykorzystaniu instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia wszczęcie postępowania karnego skarbowego na krótko (ok. 1,5 miesiąca) przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zastrzeżenia sądu wzbudziło również to, że śledztwo zostało wszczęte przed wydaniem przez organ ostatecznej (prawomocnej) decyzji stwierdzającej istnienie zobowiązania podatkowego. W przywołanym orzeczeniu przyjęto, że w dacie wszczęcia postępowania karnego skarbowego organ nie dysponował materiałem dowodowym, który dawałby podstawy do twierdzenia, że zaistniała możliwość popełnienia czynu zabronionego. NSA zwrócił także uwagę, że w toku wszczętego śledztwa nie były podejmowane istotne czynności procesowe, takie jak np. przesłuchiwanie świadków, oraz że podatnikowi nie postawiono zarzutów. Mając na uwadze powyższe okoliczności, sąd ocenił, że postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte przez organ przedwcześnie i w sposób instrumentalny.

Istotne znaczenie dla omawianego zagadnienia posiada także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 lipca 2023 r. o sygn. akt I SA/Gd 260/23. W ocenie WSA W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażono pogląd, że konieczne jest wykazanie w uzasadnieniu organu, że podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Inna interpretacja otwierałaby organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Według sądu nie jest prawidłowa wykładnia, że każde wszczęcie postępowania karnego (karnoskarbowego), nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywołuje skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy mieć przy tym na uwadze, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia (por. wyroki NSA z 19 kwietnia 2018 r., II FSK 889/16 i II FSK 923/16; 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17, z 24 listopada 2016 r., II FSK 1489/15 i 1488/15).

Jednym z ostatnich orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, odnoszącym się do omawianej materii instrumentalnego wykorzystania KKS jest wyrok z dnia 10 listopada (publ. 24 listopada) 2023 r. o sygn. akt I FSK 2092/21. W wyroku tym zwrócono uwagę na konieczność prawidłowego uzasadnienia zastosowania wobec podatnika instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.


Przesłanki instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego

O instrumentalnym wykorzystaniu instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia w oparciu o przesłankę, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, świadczyć mogą m. in. następujące okoliczności:

- wszczęcie postępowania karnego skarbowego w okresie zbliżającego się upływu standardowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- zainicjowanie śledztwa w oparciu o domniemania, które nie znajdują oparcia w zgromadzonym w toku postępowania podatkowego materiale dowodowym,
- brak uprzedniego zakwestionowania prawidłowości rozliczeń podatnika w toku postępowania/kontroli podatkowej na podstawie decyzji/protokołu kontroli,
- zawieszenie postępowania karnego skarbowego niedługo po jego wszczęciu,
- brak postawienia zarzutów,
- wyłącznie formalnoprawny i w żaden sposób nieprzybliżający do ustalenia potencjalnych sprawców czynu zabronionego charakter prowadzonego śledztwa (bierność organu).

Zgodnie ze stanowiskiem judykatury organy podatkowe powinny przy tym odnosić się w uzasadnieniu wydanych przez siebie rozstrzygnięć do kwestii przedawnienia oraz wykazać, że postępowania karnego skarbowego nie wszczęto w sposób instrumentalny. W związku z tym, w przypadku wydania decyzji w okresie zbliżającego się upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, decydując się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, organy powinny wskazać w jej uzasadnieniu:

- kiedy złożono zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego/wykroczenia skarbowego oraz jakie dokumenty zostały do tego zawiadomienia załączone;
- czy zawarte w zawiadomieniu informacje oraz załączone dowody, w kontekście warunków odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe/wykroczenie skarbowe z art. 1 Kodeksu karnego skarbowego³, dawały podstawy do stwierdzenia uzasadnionego podejrzenia popełnienia takiego przestępstwa/wykroczenia;
- czy występowały negatywne przesłanki procesowe, o których mowa w art. 17 § 1 Kodeksu postępowania karnego;
- jakie czynności podjęto w okresie pomiędzy otrzymaniem zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia czynu zabronionego a wszczęciem postępowania przygotowawczego;
- kiedy i jakiego rodzaju czynności (procesowe i inne działania) zostały w jego toku przeprowadzone;
- chronologię czynności dokonanych w toku sprawy karnej skarbowej oraz
- innych czynności, mających wpływ na przebieg postępowania karnego skarbowego.

gład, że instrumentalne wykorzystywanie przez organy podatkowe instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia świadczy o nadużyciu prawa. Z kolei czynności podjęte przez organy w przywołanych w niniejszym artykule okolicznościach uznać należy za bezskuteczne, pozostające bez wpływu na wydłużenie wskazanego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej nominalnego terminu przedawnienia. 



JAKUB SITARSKI,
RADCA PRAWNY,
DORADCA PODATKOWY

Od Autora

Wszczęcie postępowania karnego skarbowego wyłącznie w celu niedopuszczenia do upływu zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które służyło organom podatkowym do instrumentalnego wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, stanowi naruszenie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 70 § 1 i art. 70c tej ustawy. Wydane w tej materii orzeczenia sądowe prezentują przy tym zbieżny, ugruntowany już po-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. 2023 poz. 2383 ze zm.

² Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jedn. Dz. U. 2022 poz. 1375 ze zm.

³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz. U. 2023 poz. 654 ze zm.

Podatek od nieruchomości

**w najnowszym orzecznictwie –
co przyniósł ostatni czas?**



Podatek od nieruchomości na przestrzeni ostatnich lat ewoluował kilkakrotnie – może nie tyle w treści samych przepisów, co w stanowiskach organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych. Jakie największe wyzwania stawia przed podatnikami zmienność interpretacji przepisów, a nad czym nie muszą się długo zastanawiać? I czy istnieje szansa na względny spokój i stabilizację w tym zakresie?

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

I.

Podatek od nieruchomości dotyczy każdego właściciela nieruchomości – osób nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorców. Pomimo (wydawałoby się) prostych przepisów, niejednokrotnie ich konstrukcja budzi wątpliwości. Najczęściej wątpliwości te dotyczą drugiej, wskazanej wyżej grupy podatników, czyli przedsiębiorców. Niestety pomimo swojej względnej prostoty przepisy dotyczące opodatkowania nieruchomości podatkiem od nieruchomości wcale nie są tak jasne i oczywiste.

O ile wątpliwości nie budzi opodatkowanie gruntów czy budynków – bo w czym może być tu problem? – o tyle już opodatkowanie niektórych składników majątku przedsiębiorcy może być wątpliwe. O czym mowa? Oczywiście o budynkach w rozumieniu podatku od nieruchomości. Przedsiębiorcy często nie są do końca pewni, czy dany składnik majątku powinien zostać u nich zaklasyfikowany jako budowla, co powoduje inny sposób opodatkowania niż w przypadku budynków, ale też może pojawić się kluczowe pytanie – czy składnik majątku w ogóle powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, bo czy w ogóle stanowi on budowlę w rozumieniu przepisów?

Dobra wiadomość jest taka, że problem w określeniu, co jest budowlą, a co nie należy do tego katalogu, powinien niedługo zniknąć, ponieważ 4 lipca 2023 roku Trybunał Konstytucyjny wydał przełomowy wyrok¹, w którym stwierdził, że definicja budowli, na którą wskazu-

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego niekonstytucyjny jest przepis ustawy podatkowej, który przekazuje kompetencję do wskazania przedmiotu podatku na ustawę niepodatkową.

je art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, jest niezgodna z Konstytucją RP. Aktualnie przepis ten wskazuje, że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego niekonstytucyjny jest przepis ustawy podatkowej, który przekazuje kompetencję do wskazania przedmiotu podatku na ustawę niepodatkową. Z taką natomiast sytuacją mamy do czynienia w tym przypadku. Podatnik, który chce ustalić, czy składnik majątku, którego jest właścicielem, podlega opodatkowaniu podatkiem od

nieruchomości jako budowla, musi odnieść się do przepisów ustawy niepodatkowej, w tym przypadku do prawa budowlanego. A taka sytuacja, zdaniem TK, nie powinna mieć w ogóle miejsca. Podatnik powinien czuć na tyle pewność przepisów prawa, że w przypadku gdy potrzebuje informacji, które są dla niego istotne, wystarczające powinno być ich wyszukanie w jednej ustawie dotyczącej danego podatku, zwłaszcza gdy odnośnienie się do przepisów innych ustaw budzi wątpliwości, które później mogą mieć negatywne konsekwencje dla podatnika.

Trybunał Konstytucyjny już w poprzednich latach sugerował problem z definicją budowli na gruncie przepisów o podatku od nieruchomości, jednocześnie dając ustawodawcy sygnał do jej zmiany. W związku z biernością ustawodawcy w tym zakresie, zostało w końcu

wydane orzeczenie, które powoduje utratę mocy obowiązującej przepisu określającego tę definicję, po upływie 18 miesięcy od ogłoszenia wyroku. Do tego czasu ustawodawca ma czas, by przemyśleć i przygotować nową koncepcję – całego podatku od nieruchomości lub po prostu definicji budowli, która nie będzie bu-

jeśli chodzi o opodatkowanie nieruchomości. Tym razem orzeczenie² dotyczyło definicji budynku w odniesieniu do garaży w budynkach mieszkalnych wielorodzinnych. Trybunał uznał, że tak definicja budynku, jak i przepisy, w których mowa o stawkach podatku od nieruchomości, są sprzeczne z konstytucją

zastosowanie również do garaży, komórek lokatorskich, strychów itd., przy czym na takie opodatkowanie nie powinien mieć wpływu nawet fakt, że nie znajdują się one w tym samym budynku co lokal mieszkalny – chociaż na terenie tej samej nieruchomości gruntowej – bowiem zasadnicze znaczenie w tym

Tym samym TK rozwiął wątpliwości, które już od dłuższego czasu **stanowiły** **przyczynę konfliktów** podatników z organami podatkowymi, jak i z sądami administracyjnymi.

dzic wątpliwości i pozwoli podatnikom na bezsporne określanie przedmiotu i podstawy opodatkowania.

Choć przepisy mają zostać dostosowane dopiero za kilka miesięcy, to już dziś podatnicy mogą powoływać się w sporach z organami na wydane orzeczenie. Jest to mocny argument, który w teorii powinien przeważać szalę zwycięstwa na stronę podatnika – jednak czy tak będzie, i czy uchylenie dotychczas obowiązującego przepisu będzie miało istotny wpływ na zmianę podejścia organów podatkowych w odniesieniu do opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości – czas pokaże.

II.

Powyższe orzeczenie wydawało się już rewolucyjnym, jednak okazało się kilka miesięcy później, że TK nie powiedział jeszcze ostatniego słowa,

w zakresie, w jakim powodowałyby uznanie, że garaże o wyodrębnionej własności znajdujące się w budynkach mieszkalnych mają być traktowane jak budynki pozostałe (lub ich części), czego konsekwencją jest opodatkowanie ich wyższą stawką podatku niż przewidziana dla budynków i lokali mieszkalnych. Tym samym TK rozwiął wątpliwości, które już od dłuższego czasu stanowiły przyczynę konfliktów podatników z organami podatkowymi, jak i z sądami administracyjnymi. Od wielu lat bowiem praktyka wskazywała na niekorzystne dla podatników stosowanie przepisów prawa. Dopiero wyrok TK z 18 października uznał potrzebę zmiany dotychczasowej praktyki. Wskazuje on, że opodatkowanie niższą stawką podatku od nieruchomości pomieszczeń przynależnych do lokalu mieszkalnego powinno mieć

przypadku powinien mieć związek z realizacją podstawowych potrzeb osoby fizycznej, jak potrzeby mieszkaniowe. Oznacza to w praktyce, że jeśli garaż służy osobie fizycznej do parkowania pojazdu w budynku mieszkalnym (lub, idąc tokiem rozumowania TK – np. w budynku znajdującym się obok, ale na tej samej działce), w którym osoba ta posiada lokal służący do zaspokajania jej potrzeb mieszkaniowych, w takim wypadku opodatkowanie garażu podatkiem od nieruchomości powinno odbywać się na takiej samej zasadzie i przy zastosowaniu takich samych stawek, jak w przypadku lokalu mieszkalnego.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku zwrócił jednocześnie uwagę, że niekonstytucyjne jest również odwołanie się nie tylko do prawa budowlanego przy określaniu definicji przedmiotu opodatkowania, ale

również przykładowo do Klasyfikacji Środków Trwałych czy ewidencji gruntów i budynków. Idąc tym tropem, może okazać się, że niewłaściwe jest opodatkowanie budynku mieszkalnego jedynie na podstawie jego charakteru wskazanego w ewidencji gruntów i budynków.

Czy taka wykładnia jednak przyjmie się w praktyce, i czy będzie ona bardziej, czy też może mniej korzystna dla podatników – to okaże się dopiero za jakiś czas. Bo choć wyrok został wydany 18 października 2023 roku, to ustrata mocy obowiązującej przepisów zakwestionowanych przez TK została przewidziana – podobnie jak w przypadku omówionego już wyżej wyroku – na koniec 2024 roku. Pozostaje mieć nadzieję, że do tej pory organy będą przychylnie spoglądały w stronę podatników, którzy będą mieli podobne wątpliwości we wskazywanych w wyroku kwestiach.

III.

Nie tylko Trybunał Konstytucyjny w 2023 roku zaskakiwał pozytywnie podatników (choć może niekoniecznie pozytywnie organy). Naczelny Sąd Administracyjny postanowił nieco odwrócić dotychczas panujący trend w interpretacjach oraz orzecznictwie, zgodnie z którym w przypadku gdy przedsiębiorca wynajmuje lokal mieszkalny w ramach najmu długoterminowego, powinien go opodatkować podatkiem od nieruchomości w stawce właściwej dla lokali związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Chociaż przedmiotowy wyrok NSA³ dotyczył sporu w sprawie opodatkowania gruntów po zlikwidowaniu linii kolejowej, to sąd finalnie odniósł się także do kwestii właściwej stawki dla opodatkowania mieszkań pod najem długoterminowy. Z tezy wyroku wynika, że za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art.

5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach jego działalności gospodarczej (np. komercyjnego najmu). Sąd w uzasadnieniu wyroku podkreślił także, że dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości istotne jest to, by w budynku (lokalu) mieszkalnym realizowany był cel polegający na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, i bez znaczenia jest, czy funkcja mieszkaniowa jest realizowana przez samego podatnika, czy też przez najemcę.

Jednocześnie z wyroku NSA wynika, że tylko w przypadku najmu długoterminowego nie może być mowy o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości właściwym dla działalności gospodarczej. Inaczej jest w przypadku powtarzającego się, krótkotrwałego najmu lokali mieszkalnych, np. na dobę czy też na kilka dni – taka praktyka jest bardzo popularna zwłaszcza w kurortach nadmorskich czy górskich miejscowościach turystycznych. Nawet jeśli celem takiego wynajmu jest zapewnienie mieszkania najemcom na określony (krótki) czas, to w takiej sytuacji jest to bardzo zbliżone do świadczenia usług hotelarskich, i tym samym w podatku od nieruchomości zastosowanie powinna znaleźć stawka właściwa dla lokali związanych z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Jest to bardzo ważny wyrok dla przedsiębiorców – dotychczas przegrywali oni spory z organami, które twierdziły, że wynajem mieszkań czy budynków mieszkalnych przez przedsiębiorcę, nawet w przypadku,

gdy najem miał charakter najmu długoterminowego i był związany z zaspokajaniem celów mieszkaniowych najemców, powoduje opodatkowanie takiego lokalu czy budynku podatkiem od nieruchomości w stawce właściwej dla nieruchomości związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą – czyli znacznie wyższej niż stawka właściwa dla nieruchomości mieszkalnych. Przedmiotowy wyrok daje jednak nadzieję na zmianę niekorzystnego stanowiska organów, co przełoży się na znaczne korzyści podatkowe dla przedsiębiorców.

IV.

2023 rok obfitował w ważne dla podatników zmiany w zakresie podatku od nieruchomości. Dwa ważne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, które chociaż zgodnie z prawem wprowadzą zmiany dopiero od 2025 roku, to tak naprawdę już teraz podatnicy mogą w ewentualnych sporach z organami powoływać się na wydane orzeczenia. Chociaż właściwie w teorii wydaje się, że takie spory nie powinny już mieć miejsca, niestety wiadomo, jak wygląda praktyka. Pozostaje wierzyć, że przyszłość przyniesie korzystne zmiany oraz kolejne wyjaśnianie wątpliwości, tak by stosowanie prawa było jak najprostsze dla podatników. 🏹



**URSZULA SAŁACIŃSKA-
MATWIEJCZYK,**
DORADCA PODATKOWY

1_Wyrok TK z 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21.

2_Wyrok TK z 18 października 2023 r., sygn. SK 23/19.

3_Wyrok NSA z 12 lipca 2023 roku, sygn. akt III FSK 250/23.

Sprzedaż nieruchomości

przed upływem 5 lat

w podatku dochodowym
od osób fizycznych



*Ustawodawca uregulował kwestie podatkowe
w zakresie sprzedaży nieruchomości przed upływem
5 lat. Niemniej jednak w niektórych przypadkach
okres 5-letni liczymy w sposób określony.*

MONIKA M. BRZOSTOWSKA

Sytuacja ta będzie dotyczyć między innymi rozszerzenia wspólności majątkowej małżeńskiej o wcześniej nabytą nieruchomość przez jednego z małżonków do majątku odrębnego, jak również gdy nieruchomość jest odziedziczona. Na wstępie należy podkreślić, że w przypadku budowy na własnym gruncie okres 5-letni wyznacza data nabycia gruntu, a nie data wybudowania budynku.

Przychód ze sprzedaży – źródło przychodów

Źródłami przychodów w updof jest m.in. odpłatne zbycie:

- 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,
- d) innych rzeczy,
– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Tym samym sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat od jej

Sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat od jej nabycia powoduje obowiązek rozpoznania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym wskazuje się tu na odpłatne zbycie dokonywane poza działalnością gospodarczą.

nabycia powoduje obowiązek rozpoznania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym wskazuje się tu na odpłatne zbycie dokonywane poza działalnością gospodarczą. Przychodami z działalności gospodarczej są przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku, do których odnosi się art. 14 ust. 2 pkt 1 updof (z wyjątkiem nieruchomości mieszkalnych wymienionych w art. 14 ust. 2c tej ustawy), jak i przychody uzyskane ze sprzedaży tych składników majątku, które zostały z działalności gospodarczej z różnych względów wycofane.

Zgodnie z art. 10 ust. 3 updof przepisy art.10 ust.1 pkt 8 updof mają zastosowanie do odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej: budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa

do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie.

Jak liczyć 5 lat w przypadku sprzedaży nieruchomości otrzymanej w spadku?

W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa **majątkowego przez spadkodawcę**. Potwierdza to w piśmie z dnia 4.03.2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0113-KD IPT2-2.4011.10.2024.1.AKU: „Zważywszy na powołane powyżej

ci lat określony w art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niewątpliwie minął. Zatem nienastępująca w wykonywaniu działalności gospodarczej sprzedaż spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego dokonana 31 sierpnia 2023 r. nie stanowi dla Pani źródła przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji, nie ciąży na Pani obowiązek zapłaty podatku dochodowego z tytułu sprzedaży w 2023 r. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, nabytego w spadku po zmarłym dziadku. Zatem nie jest Pani zobowiązana do złożenia zeznania PIT-39 za 2023 r., w związku ze sprzedażą ww. prawa do lokalu mieszkalnego.”

dziczona przed 2019 rokiem, ale przychód powstał już po 1 stycznia 2019 roku, to owa regulacja może być już stosowana. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1560/20 wskazuje: „(...) powołując się bowiem na art. 16 ustawy zmieniającej z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2159), wyjaśnił, że do ustawy, z dniem 1 stycznia 2019 r., wprowadzono art. 10 ust. 5, zgodnie z którym w przypadku odpłatnego zbycia nabytych w drodze spadku nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a)–c), okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku

W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa **majątkowego przez spadkodawcę.**

przepisy oraz w związku z faktem, że przedmiotowy lokal mieszkalny wchodził w skład spadku po Pani dziadku, który prawo do niego nabył do majątku wspólnego małżonków, stwierdzić należy, że okres pię-

Co istotne, przepis przejściowy wprowadzający powyższą regulację zakłada, że stosuje się go do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. Zatem, nawet jeżeli nieruchomość została odzie-

kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę. Zatem od dnia 1 stycznia 2019 r. pięcioletni okres, po upływie

którego nie powstanie obowiązek uiszczenia podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości nabytych w drodze spadku, liczony jest od końca roku, w którym nabył ją lub wybudował spadkodawca, a nie – tak jak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. – od końca roku, w którym został otwarty spadek (w którym zmarł spadkodawca).”

Jak liczyć 5 lat w przypadku sprzedaży nieruchomości nabytej w ramach rozszerzenia wspólności majątkowej małżeńskiej?

W sytuacji, gdy małżonkowie postanawiają rozszerzyć wspólność majątkową małżeńską o m.in. nieruchomości, które stanowią własność odrębną jednego z małżonków, okres 5-letni liczymy w sposób szczególny. Za datę nabycia przez jednego małżonka, np. przez żonę, lokalu mieszkalnego, który został włączony do majątku wspólnego małżonków (należącego wcześniej do majątku odrębnego drugiego małżonka – np. męża), należy przyjąć dzień nabycia nieruchomości przez drugiego małżonka (męża). Zatem sprzedaż, która nastąpiłaby po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości przez męża, nie będzie skutkowałą powstaniem przychodu u żony. Potwierdza to pismo z dnia 22.03.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0115-KDIT3.4011.160.2023.1.KP: „Zarówno darowizna do majątku wspólnego małżonków, jak i umowa rozszerzająca wspólność małżeńską majątkową wywołują takie same skutki na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Włączenie

do majątku wspólnego np. w drodze umowy rozszerzającej ustawową wspólność majątkową nieruchomości wchodzącej uprzednio w skład majątku osobistego małżonka nie stanowi nabycia tej nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Datą nabycia nieruchomości przez każdego z małżonków jest data nabycia przez tego małżonka, który tę nieruchomość lub prawo włączył do majątku wspólnego. Powyższe oznacza, że za datę nabycia przez Panią lokalu mieszkalnego, włączonego do majątku wspólnego małżonków w drodze umowy rozszerzającej ustawową wspólność małżeńską, która należała wcześniej do majątku odrębnego Pani męża, należy przyjąć dzień nabycia nieruchomości przez Pani męża, tj. 10 stycznia 2017 r. Zatem odpłatne zbycie ww. nieruchomości w 2023 r. nastąpi po upływie terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości. W konsekwencji, ww. odpłatne zbycie nie będzie stanowiło dla Pani źródła przychodu, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a tym samym nie będzie ciążył na Pani obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tego tytułu.” Przypomnijmy, iż zgodnie z art. 49 § 1 KRO nie można przez umowę majątkową małżeńską rozszerzyć wspólności na:

- 1) przedmioty majątkowe, które przypadną małżonkowi z tytułu dziedziczenia, zapisu lub darowizny;
- 2) prawa majątkowe, które wynikają ze wspólności łącznej podlegającej odrębnym przepisom;
- 3) prawa niezbywalne, które mogą przysługiwać tylko jednej osobie;

- 4) wierzytelności z tytułu odszkodowania za uszkodzenie ciała lub wywołanie rozstroju zdrowia, o ile nie wchodzi one do wspólności ustawowej, jak również wierzytelności z tytułu zadośćuczynienia za doznaną krzywdę;
- 5) niewymagalne jeszcze wierzytelności o wynagrodzenie za pracę lub z tytułu innej działalności zarobkowej każdego z małżonków.

Podsumowanie

Podatnik, jeżeli dokona zbycia nieruchomości mieszkalnej przed upływem 5 lat, obowiązany jest rozpoznać przychód. Dodatkowo pamiętajmy, że jeżeli lokal mieszkalny ujęty był w ewidencji środków trwałych podatnika (uwaga: zmiana w ramach Polskiego Ładu podatkowego od 1.01.2022 roku), to mimo iż здаwać by się mogło, że stanowi on majątek przedsiębiorstwa, to przepisy updof wskazują, że przychód będzie stanowił źródło, jaki jest określony w art.10 ust.1 pkt 8 updof, a nie w art.10 ust.1 pkt 3 teje ustawy. Zatem zbycie omawianego środka trwałego po upływie 5 lat nie będzie generowało przychodu ze sprzedaży, zaś przed upływem 5 lat będzie to przychód wymieniony w art.10 ust.1 pkt 8 updof. ↪



**MONIKA
M. BRZOSTOWSKA,
DORADCA PODATKOWY**

Pozycja małżonka,

wobec którego orzeczono
separację – na gruncie podatku
od spadków i darowizn



*W artykule zostanie ukazany pogląd, że małżonek,
wobec którego orzeczono separację, jest kwalifikowany
na gruncie przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
o podatku od spadków i darowizn do III grupy podatkowej,
a nie do I grupy podatkowej, przez co nie może uzyskać
zwolnień na gruncie podatku od spadków i darowizn,
z których mogą skorzystać osoby zaliczone
do I grupy podatkowej.*

DR ADAM BOJARSKI

1. Uwagi wprowadzające

Pojęcie małżonka, wobec którego orzeczono separację, i jego statusu wywołuje wątpliwości interpretacyjne w przypadku stosowania przepisów polskiego prawa podatkowego na gruncie przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na konstrukcję podatku od spadków i darowizn. Osoby podlegające obowiązkowi podatkowemu są podzielone na 3 grupy podatkowe: I, II, III. W zależności od tego, do której grupy podatkowej zostanie przypisana konkretna osoba, wywołuje to określone skutki podatkowe, tj. obowiązek zapłaty podatku lub możliwość uzyskania zwolnienia z zapłaty tego podatku.

Problemem jest interpretacja, do której grupy podatkowej powinien być zaliczony małżonek, wobec którego została orzeczona separacja. Istnieją dwie koncepcje zaliczenia małżonka, wobec którego została orzeczona separacja, do odpowiedniej grupy podatkowej².

Obecnie małżonek, wobec którego orzeczono separację, może być zaliczony albo do I grupy podatkowej (która może być w niektórych przypadkach zwolniona z podatku od spadków i darowizn), albo do III grupy podatkowej (która nie jest zwolniona z podatku od spadków i darowizn).

Celem niniejszego artykułu jest odpowiedź na pytanie, jakie skutki podatkowe może wywoływać orzeczenie separacji, oraz zaproponowanie zmian w prawie

polegających na wyeliminowaniu problemów interpretacyjnych.

Zdaniem autora małżonek, wobec którego została orzeczona separacja, powinien być zaliczony do III grupy podatkowej, aczkolwiek konieczna jest inicjatywa legislacyjna, która regulowałaby wprost, czy małżonek, wobec którego została orzeczona separacja, powinien być zaliczony do I czy III grupy podatkowej.

2. Tematyka separacji w przepisach prawa polskiego

Tematyka separacji w polskim piśmiennictwie była wielokrotnie poruszana, a celem tego artykułu nie jest kolejna analiza instytucji separacji, ale ukazanie, które konkretnie fragmenty budzą wątpliwości przy interpretacji przepisów prawa podatkowego³. Wątpliwości na gruncie przepisów podatkowych opisywane są na dwóch płaszczyznach: trwania małżeństwa w trakcie separacji lub skutków orzeczenia separacji.

Zgodnie z art. 61 (4) § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁴ orzeczenie separacji ma skutki takie jak rozwiązanie małżeństwa przez rozwód, chyba że ustawa stanowi inaczej.

Zgodnie z art. 61 (4) § 2 krio małżonek pozostający w separacji nie może zawrzeć małżeństwa.

Wątpliwości interpretacyjne budzi przede wszystkim relacja skutków orzeczenia separacji względem przepisów prawa podatkowego. W takim przypadku zdaniem autora należałoby odnieść się do druku

sejmowego nr 708 wprowadzającego instytucję separacji do polskiego porządku prawnego. Jak podkreślono w piśmie od ówczesnego Prezesa Rady Ministrów Pana Jerzego Buzka do ówczesnego Marszałka Sejmu RP Pana Macieja Płażyńskiego, orzeczenie separacji będzie wywołać takie skutki jak rozwód, przy czym skutki inne niż rozwód w przypadku orzeczenia separacji będą mogły mieć miejsce, jeśli ustawodawca reguluje takie relacje w przepisach rangi ustawowej. Co istotne, dotyczy to nie tylko przepisów krio, ale przepisów także innych ustaw, w tym także ustaw podatkowych⁵.

Jak trafnie podkreśla się w doktrynie, „ogólna zasada wynikająca z art. 61 (4) § 4 krio zapobiega powstawaniu luk, ponieważ w przypadkach, gdy brak szczególnej regulacji, należy bezpośrednio stosować przepisy regulujące skutki prawne rozwodu, a jednocześnie nie można stosować wobec separowanych małżonków tych przepisów, które regulują skutki prawne właściwe małżeństwu, wynikające z jego zawarcia”⁶.

3. Małżonek, wobec którego orzeczono separację, na gruncie prawa podatkowego – poglądy doktryny i orzecznictwa

Względem pozycji prawnej małżonka, wobec którego orzeczono separację, istnieją dwa przeciwstawne poglądy. Pierwszy pogląd odnosi się do stanowiska, że małżonek, wobec

którego orzeciono separację, jest zaliczany do I grupy podatkowej⁷.

W orzecznictwie stwierdza się, że małżonkowie, wobec których sąd orzekł separację na podstawie art. 61 (1) § 1 krio, nadal podlegają zaliczeniu do I grupy podatkowej określonej w art. 14 ust. 3 pkt 1 uoposid obejmującej m. in. małżonków. Na poparcie tych argumentów przede wszystkim podkreśla się, że małżeń-

Ponieważ istnieje tylko jeden wyrok NSA, naturalną kwestią jest to, że podatnicy w wydawanych interpretacjach indywidualnych przywołują wskazany wyrok¹⁰.

Pogląd uznający małżonków, wobec których została orzeczona separacja, jako podatników zaliczanych do I grupy podatkowej ma także zwolenników w doktrynie prawa podatkowego¹¹.

Drugim argumentem na poparcie tej tezy jest ocena skutków, jakie wywołuje orzeczenie separacji oraz jego wpływ na inne gałęzie prawa, co zostało podkreślone w wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06. Co prawda sprawa nie dotyczyła podatków, a przyznania renty strukturalnej, jednakże skład orzeczniczy pochylił się nad wykładnią przepisów

Ewentualny brak przepisów, ze skutkiem orzeczenia separacji w innych aktach niż krio jest rozwód, nie może być interpretowany, że separacja **nie wywołuje** takich samych skutków jak rozwód.

stwo trwa nadal, pomijając przy tym skutki orzeczenia rozwodu, gdyż zgodnie z art. 61 (4) § 2 krio małżonek w separacji nie może zawrzeć ponownego małżeństwa.

Należy podkreślić, że wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07⁸ jest jedynym wyrokiem, który zapadł w określeniu skutków podatkowych na gruncie przepisów uoposid (dotyczył on darowizny), a autorowi nie udało się znaleźć innego wyroku⁹.

Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07 ocenił dwie kwestie, tj. pozostawiania w związku małżeńskim oraz „odmiennych regulacji w ustawie o podatku od spadków i darowizn w odniesieniu do skutków orzeczenia przez sąd separacji”.

Drugi pogląd dotyczy zakwalifikowania małżonka, wobec którego orzeciono separację, do III grupy podatkowej¹².

Jako główny argument przywołuje się charakter podatku od spadków i darowizn. Jest podatkiem majątkowym i osobistym.

Zdaniem A. Wrzesińskiej-Nowackiej stosując wykładnię przepisów regulujących podatek od spadków i darowizn, należy uwzględnić, że odmienność regulacji z uwagi na osobisty stosunek nabywcy do zbywcy spowodowana była zamiarem ochrony majątku najbliższej rodziny. Zdaniem autorki w przypadku orzeczenia separacji stosunki majątkowe małżonków de iure są takie, jakby małżonkowie byli po rozwodzie¹³.

art. 61 (4) § 1 krio względem innych ustaw, zaliczając małżonka, wobec którego orzeciono separację, jako rozwodnika¹⁴.

Ponadto jak podkreśla J. Halberda „separacja odnosi skutki takie jak rozwód nie tylko na gruncie prawa rodzinnego i spadkowego, ale generalnie na całym obszarze prawa, w szczególności w zakresie prawa podatkowego, prawa ubezpieczeń społecznych, prawa lokalowego”¹⁵.

Podsumowując, istnieją dwie wykluczające się opinie dotyczące tego, czy małżonek, wobec którego orzeciono separację, może być zakwalifikowany do I czy III grupy podatkowej. Jest to o tyle istotne, że prawidłowa kwalifikacja może skutkować zwolnieniem z podatku od spadków i darowizn.

4. Pozycja małzonka, wobec którego orzeczono separację, na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn – opinia autora

Zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 1 uoposid do poszczególnych grup podatkowych zalicza się:

1) do grupy I – małzonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów.

Jak wynika z przepisów, brak jest uregulowania definicji „małżonek, wobec którego została orzeczona separacja”, tylko jest używane pojęcie „małżonek” przy braku definicji pojęcia „małżonek” na gruncie uoposid. Należy zwrócić uwagę, że w uoposid istnieje możliwość wyłączenia małzonka, wobec którego orzeczono separację, z podmiotów zwolnionych z podatku od spadków i darowizn.

Warto przytoczyć treść art. 4 ust. 1 pkt 6 uoposid w brzmieniu:

Zwalnia się od podatku:

nabycie w drodze darowizny praw do rachunku oszczędnościowo-kredytowego przez osobę pozostającą faktycznie we wspólnym pożyciu małżeńskim z posiadaczem rachunku oszczędnościowo-kredytowego w kasie mieszkaniowej, pod warunkiem przeznaczenia środków zgromadzonych na tym rachunku na cele mieszkaniowe.

Zmiana ta została wprowadzona przez art. 1 pkt 3 lit. a tiret piąte ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn i podatku od czynności cywilnoprawnych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.¹⁶

Zgodnie z art. 61 (1) § 1 krio jeżeli między małżonkami nastąpił zupełny rozkład pożycia, każdy z małżonków może żądać, ażeby

sąd orzekł separację. Oznacza to, że małżonek, wobec którego została orzeczona separacja, nie może korzystać ze zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 6 uoposid. Zatem aby skorzystać z przepisów art. 4 ust. 1 pkt 6 uoposid, trzeba spełnić dwa warunki, tj. pozostawać w związku małżeńskim oraz pomiędzy małżonkami musi istnieć „faktyczne wspólne pożycie małżeńskie”.

Autor chciałby zwrócić uwagę, że w przypadku zastosowania przepisów art. 4 ust. 1 pkt 6 uoposid, a art. 14 ust. 3 pkt 1 uoposid nie ma sprzeczności, gdyż art. 4 ust. 1 pkt 6 uoposid odnosi się do osób, które spełniają dwa warunki, czyli pozostają w związku małżeńskim oraz pomiędzy małżonkami musi istnieć „faktyczne wspólne pożycie małżeńskie”, natomiast art. 14 ust. 3 pkt 1 uoposid odnosi się wyłącznie do osób pozostających w związku małżeńskim.

W doktrynie podnosi się argument, że wprowadzenie sformułowania „osoba pozostająca w faktycznym wspólnym pożyciu małżeńskim” mogło odnosić się do małżonków, którzy nie pozostają w separacji, aczkolwiek konstrukcja przepisu art. 4 ust. 1 pkt 6 uoposid jest konstrukcją dosyć „osobliwą”¹⁷.

W związku z brakiem regulacji małzonka na gruncie przepisów uoposid, czy przy ustaleniu grupy podatkowej można stosować przepisy krio? Odpowiedź na to pytanie jest pozytywna, a przypadki stosowania krio przy ustalaniu grup podatkowych na gruncie uoposid miały miejsce w orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁸ czy interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego¹⁹. Oznacza to, że aby określić, do której grupy podatkowej na gruncie podatku od spadków i darowizn jest przypisany podatnik, istnieje możliwość stosowania krio.

W związku z tym w orzecznictwie NSA pojawiła się rozbież-

ność wobec skutków orzeczenia separacji, przez co powstały dwa odmienne stanowiska. W wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06 małżonek, wobec którego została orzeczona separacja, pozostaje małżonkiem, ale orzeczenie separacji powoduje skutek, jakby został orzeczony rozwód, a w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07 małżonek, wobec którego orzeczona została separacja, dalej jest małżonkiem, a ogłoszenie separacji nie wywołuje skutków takich jak rozwód.

Autor chciałby podkreślić, że przedstawiona w wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06 argumentacja odnosząca się do skutków orzeczenia separacji nie była przedmiotem rozważań w wyroku NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07.

W wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06 NSA słusznie orzekł, że dodanie do aktu prawnego niektórych przepisów regulujących, że wyłączenie dotyczy małzonka, wobec którego została orzeczona separacja, nie kreują nowego stanu prawnego i nie zmieniają sytuacji tego małżonka.

Autor chciałby podkreślić, że dodanie przepisu, który regulowałby traktowanie małżonka, wobec którego została orzeczona separacja, jako osoby najbliższej, ma charakter porządkujący. Ewentualny brak przepisów, że skutkiem orzeczenia separacji w innych aktach niż krio jest rozwód, nie może być interpretowany, że separacja nie wywołuje takich samych skutków jak rozwód.

Możliwa argumentacja opierająca się na stwierdzeniu, że w konkretnych przepisach podatkowych (np. art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)²⁰ wprost są wymienieni małżonkowie, wobec których orzeczono separację jako dowód, który wyłącza stoso-

wanie przepisów krio, również nie może być poprawna. Uregulowanie w przepisach podatkowych pozycji małżonka, wobec którego orzeczono separację, nie ma znaczenia. Znaczenie to miałyby sytuacja, w której status małżonka, wobec którego orzeczono separację, byłby taki sam, jak status małżonków, wobec których nie orzeczono separacji. Wtedy przepisy ustawy miałyby zastosowanie.

przez małżonka, wobec którego orzeczono separację²¹. Oznacza to, że ustawodawca uznał, iż przepisy art. 61 (4) § 1 krio mają taki skutek, że wyłączyły z dziedziczenia ustawowego małżonka, wobec którego ogłoszono separację, zachowując możliwość dziedziczenia testamentowego.

Przepisy art. 2 ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o zmianie ustaw kodeks rodzinny i opiekuńczy, kodeks cy-

przepisów kc, a małżonek, wobec którego orzeczono separację, jest wyłączony z dziedziczenia (art. 935(1) kc).

Oznacza to także dalsze konsekwencje, gdyż w takim przypadku małżonek, który pozostaje w separacji, nie może dochodzić swoich praw, wykorzystując instytucję zachowku, podczas gdy takie uprawnienie przysługuje małżonkowi (art. 991 § 1 kc).

W przypadku orzeczenia separacji mamy do czynienia z małżeństwem, którego status w sprawach nieuregulowanych odmiennie (na gruncie krio lub odrębnych ustaw, w tym ustaw podatkowych) jest rozumiany jako rozwód.

Kolejna kwestia, którą należy ocenić, dotyczy tego, czy separacja wywiera wpływ na inne przepisy prawne, które oddziałują bezpośrednio na przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, tj. na spadek lub darowiznę. Odpowiedź na to pytanie jest pozytywna.

Wprowadzając przepisy dotyczące separacji na podstawie art. 1 ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o zmianie ustaw kodeks rodzinny i opiekuńczy, kodeks cywilny, kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, ustawodawca wprowadził art. 2, który to zawierał przepisy wyłączające możliwość dziedziczenia ustawowego

wilny, kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw weszły w życie w dniu 16 grudnia 1999 r, wprowadzając przepisy art. 935 (1) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny²², doprecyzowały stan prawny. Wprowadzając do separacji wyłączenie możliwości dziedziczenia, ustawodawca uznał, że sytuacja małżonka i małżonka, wobec którego orzeczono separację, odnośnie dziedziczenia ustawowego pozostaje odmienna. Małżonek, wobec którego orzeczono separację, może wyłącznie dziedziczyć na podstawie testamentu.

Jeśli spadkodawca nie sporządził testamentu, to wtedy małżonek może dziedziczyć na podstawie

Skoro zatem ustawodawca odmiennie uregulował przepisy dotyczące dziedziczenia na gruncie przepisów art. 935 (1) kc i art. 991 § 1 kc, to sądownictwo orzekające, jak i organy podatkowe powinny kierować się wykładnią celowościową, to znaczy zaliczać małżonka, wobec którego orzeczono separację, jako osobę zakwalifikowaną do III grupy podatkowej.

Ustawodawca różnicował pozycję prawną małżonka oraz małżonka, wobec którego orzeczono separację. Skoro ustawodawca różnicował pozycję prawną odnośnie dziedziczenia ustawowego pomiędzy małżonkami a małżonkami, wobec których orzeczono separację,

to oznacza, że nie było celem ustawodawcy przyznanie takich samych praw tym osobom.

Kluczowa jest odpowiedź na pytanie, czy w związku z tym sytuacja zakwalifikowania małżonka, wobec którego orzeczono separację, ma znaczenie? Odpowiedź na to pytanie jest pozytywna.

Jeśli małżonek, wobec którego orzeczono separację, zostałby zaliczony do I grupy podatkowej podatku od spadków i darowizn, to taki małżonek zostaje z mocy prawa zaliczany do kategorii podmiotów wymienionych w art. 4a ust. 1 uoposid, które po spełnieniu wymaganych przepisami prawa innych czynności mogą być zwolnione z podatku od spadków i darowizn.

Ostatni argument odnoszący się do tego, że skoro małżonek, wobec którego została orzeczona separacja, nie może powtórnie zawrzeć związku małżeńskiego, to należy uznać, że małżeństwo trwa, zdaniem autora jest argumentem częściowo przekonującym. Małżonkowie w separacji nie mogą formalnie zawrzeć innego małżeństwa, co nie stoi na przeszkodzie w pozostawaniu w związku nieformalnym.

Natomiast sam fakt pozostawania w związku małżeńskim powinien być oceniany w dwóch kategoriach. Pierwsza kategoria to trwałość małżeństwa. Druga kategoria to małżeństwo jako relacja, która nie wywołuje takich samych skutków jak rozwód.

Zdaniem autora zastosowania nie będą miały również przepisy art. 56 § 1 krio. Dotyczą one trwałości związku małżeńskiego. Jednakże warto zwrócić uwagę, że treść art. 56 § 1 krio zawiera takie samo brzmienie od momentu wejścia w życie krio, tj. od 1 stycznia 1965 r.²³. Oznacza to, że w momencie wprowadzenia trwałości małżeństwa do krio nieznaną była instytucja separacji. Ponadto do orzeczenia separacji nie

jest wymagane, by rozkład pożycia zupełnie był także trwały.

Małżeństwo na gruncie art. 55 krio i nast. ustaje na skutek:

- a) śmierci biologicznej jednego z małżonków (art. 1 § 1 i 2),
- b) unieważnienia (art. 17),
- c) uznania małżonka za zmarłego (art. 55),
- d) orzeczenia rozwodu (art. 56).

Natomiast relacja opisana w art. 61 (4) § 1 krio nie określa ustania małżeństwa, ale skutków orzeczenia separacji.

Jak podkreślono w druku nr 591 Sejmu III Kadencji:

„Generalnie przyjęto, że separacja powoduje takie same skutki jak rozwód, dlatego do instytucji separacji mają zastosowanie odpowiednie przepisy o rozwodzie, o ile kodeks lub inna ustawa nie stanowi inaczej”²⁴.

W przypadku małżeństwa mamy do czynienia z małżeństwem, którego relacja nie wywołuje takich skutków jak rozwód. W przypadku orzeczenia separacji mamy do czynienia z małżeństwem, którego status w sprawach nieuregulowanych odmiennie (na gruncie krio lub odrębnych ustaw, w tym ustaw podatkowych) jest rozumiany jako rozwód. Wyłącznie uznanie, że małżeństwo to związek małżeński, który nie wywołuje takich skutków jak rozwód, zdaniem autora kwalifikuje małżonków do przynależności do I grupy spadkowej²⁵.

Podsumowując, zdaniem autora pomimo rozbieżności co do interpretacji skutków art. 61(4) § 1 krio bardziej przekonujący jest pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. II GSK 273/06. Po pierwsze wykładnia tego przepisu mówi o skutkach orzeczenia separacji. Po drugie separacja wywołuje takie same skutki jak rozwód, o ile ustawa nie stanowi inaczej. Oznacza to, że akt prawny rangi ustawowej (niekoniecznie za-

warty w przepisach krio) musi regulować, że skutki separacji są inne niż rozwód. Brak definicji małżonka na gruncie przepisów uoposid nie jest argumentem przekonującym. Przy ocenie kwalifikacji do grupy podatkowej należy kierować się skutkami, jakie wywołuje orzeczenie separacji, a nie brakiem definicji małżonka na gruncie uoposid lub trwaniem związku małżeńskiego.

Zdaniem autora w takim przypadku nie mają zastosowania przepisy art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa i wyrażona zasada in dubio pro tributario. Zgodnie z tym artykułem niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika²⁶. Aby zastosować zasadę in dubio pro tributario, muszą być spełnione łącznie trzy warunki. Po pierwsze, istnieją wątpliwości dotyczące treści przepisów prawa podatkowego. Po drugie, nie jest możliwe rozstrzygnięcie tych wątpliwości. Po trzecie, eliminacja wątpliwości winna prowadzić do przyjęcia najkorzystniejszej dla podatnika interpretacji²⁷.

O ile zdaniem autora pierwsza przesłanka została spełniona (brak definicji małżonka, wobec którego orzeczono separację na gruncie przepisów uoposid), to druga przesłanka nie jest spełniona. Wynika to z orzecznictwa, które na gruncie uoposid odwołuje się do przepisów krio, poglądów zawartych w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego oraz stanowiska doktryny, które zdaniem uoposid oparty jest na modelu podatku osobistego pobieranego od udziału w nim poszczególnych nabywców. To zaś oznaczało i oznacza konieczność uwzględniania w procedurze kształtowania obciążenia podatkowego kryteriów oraz instytucji prawnych istniejących na gruncie prawa rodzinnego²⁸.

W związku z tym zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne powinny przy ocenie kwalifikacji do konkretnej grupy podatkowej małżonka, wobec którego orzeczono separację, kierować się tym, że przepisy krio regulują skutki rozvodu, a ponadto nie regulują, że w przypadku stosowania uoposid pozycja prawna małżonka, wobec którego orzeczono separację, jest odmienna.

3) ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 9 pkt 5, art. 9 pkt 10 lit. b, art. 9 pkt 10 lit. c)³⁰.

Przepisy ustawy o PIT, RyczałtU oraz ustawy o PCC odwołują się wprost do definicji grup podatkowych wymienionych w uoposid. Oznacza to, że prawidłowa kwalifikacja ma również znaczenie i wpływ na zastosowanie zwolnień także na gruncie innych ustaw podatkowych.

6. Podsumowanie i postulaty de lege ferenda

Zdaniem autora należy uznać, że małżonek, wobec którego orzeczono separację, jest kwalifikowany do III grupy podatkowej podatku od spadków i darowizn. Jednakże poglądy dotyczące kwalifikacji małżonka, wobec którego orzeczono separację, do I lub III grupy podatkowej w związku z kontrowersjami, które

Przy ocenie kwalifikacji do grupy podatkowej należy kierować się skutkami, jakie wywołuje **orzeczenie separacji**, a nie brakiem definicji małżonka na gruncie uoposid lub trwaniem związku małżeńskiego.

5. Wpływ określenia grupy podatkowej na inne ustawy podatkowe

Należy podkreślić, że prawidłowe zakwalifikowanie grupy podatkowej na gruncie przepisów uoposid może mieć również wpływ na zwolnienia wynikające z przepisów innych ustaw podatkowych, takich jak:

- 1)** art. 21 ust. 1 pkt 125, art. 21 ust. 1 pkt 157 lit. a, art. 21 ust. 1 pkt 157 lit. b, art. 21 ust. 7c, art. 30 ust. 1 pkt 17, art. 44 ust. 7 pkt 3c ustawy o PIT,
- 2)** ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (art. 21 ust. 8 pkt 3)²⁹,

Zgodnie z art. 12 ust. 13 RyczałtU w przypadku małżonków, którzy złożyli oświadczenie określone w ust. 6, kwota przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 4, wynosi 200 000 zł. Oznacza to, że wspólne rozliczenie się małżonków, wobec których orzeczono separację (np. w sytuacji wynajmu mieszkań), nie jest możliwe, gdyż de iure orzeczenie separacji wywołuje taki skutek jak rozwód zgodnie z 61(4) § 1 krio. W takim przypadku każdemu małżonkowi, wobec którego orzeczono separację, przysługuje limit 100.000 zł objętych stawką podatkową 8,5% od przychodu.

wywołują, powinny być przedmiotem interwencji legislacyjnej ze strony ustawodawcy.

Ponieważ istnieje spór w doktrynie co do interpretacji skutków ogłoszenia separacji, autor proponowałby zmianę przepisów prawa polegającą na tym, żeby ustawodawca doprecyzował przepisy uoposid w ten sposób, że ustawowo określiliby, czy małżonek, wobec którego orzeczono separację, powinien być przypisany do I czy do III grupy podatkowej. Do momentu wprowadzenia tych przepisów małżonek, wobec którego orzeczono separację, powinien być zaliczany do III grupy podatkowej.

Powoływanie się na art. 61 (4) § 2 krio dotyczy wyłącznie sfery ograniczeń wynikających z przepisów krio, a nie skutków orzeczenia separacji i jako takie nie ma związku ze sferą podatkową. Zdaniem autora to właśnie określenie skutków orzeczenia separacji na gruncie art. 61 (4) § 1 krio ma charakter kluczo-

wy. W związku z czym wyłącznie w przypadku, w którym to ustawodawca uregulowałby, że małżonek, wobec którego orzeczono separację, jest zaliczony do I grupy podatkowej na gruncie podatku od spadków i darowizn, małżonek ten mógłby skorzystać ze zwolnień z podatku od spadków i darowizn przypisa-

nych do I grupy podatkowej. Oznacza to, że małżonek, wobec którego orzeczona została separacja, musi być zaliczony do III grupy podatkowej³¹. ↩



DR ADAM BOJARSKI,
RADCA PRAWNY

1_ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1774 ze zm.), dalej: uoposid.

2_ P. Smoleń, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, J. Szczygieł, K. Winiarski, Podatek od spadków i darowizn. Komentarz, Art. 14, Lex/el 2021.

3_ W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że problematyka małżonka, wobec którego orzeczono separację na gruncie przepisów podatku od spadków i darowizn, wywołuje kontrowersje. J. Wantoch-Rekowski [w:] P. Borszowski, K. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk-Borszowska, J. Wantoch-Rekowski, Podatek od spadków i darowizn, Komentarz wyd. II, Art. 14, Lex/el 2022.

4_ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.), dalej: krio.

5_ Uzasadnienie Pisma Prezesa Rady Ministrów RM-104-98 do druku nr 708 z 12.11.1998 r., s. 5-6.

6_ J. Pawliczak, Komentarze Prawa Prywatnego, Tom V. Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz. Przepisy wprowadzające KRO pod red. K. Osajdy, Warszawa 2017, s. 871.

7_ K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Art. 14, Lex/el 2007.

8_ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., II FSK 373/07, CBOSA.

9_ Prawdopodobnie tego poglądu jest także wyrażana w doktrynie, gdzie podkreśla się, że wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 373/07 jest jedynym wyrokiem w sprawie określenia skutków podatkowych dla małżonka, wobec którego orzeczono separację, odnośnie klasyfikacji do konkretnej grupy podatkowej na gruncie podatku od spadków i darowizn. S. Bogucki [w:] S. Bogucki, A. Waclawczyk, K.

Winiarski, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz Art. 9, Lex/el 2021.

10_ Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2018 r., znak 0111-KDIB4.4015.72.2018.1.AD.

11_ J. Głuchowski, P. Smoleń, Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 16, s. 311-313.

12_ Z. Ofiarski, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Art. 14, Lex/el 2002.

13_ A. Wrzesińska-Nowacka [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrzesińska-Nowacka, Podatek od spadków i darowizn. Komentarz, Gdańsk 2015, s. 339.

14_ Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., II GSK 273/06, CBOSA.

15_ J. Halberda, Separacja – wybrane zagadnienia materialnoprawne (przesłanki, skutki), „Rejent” 2001, nr 11, s. 105.

16_ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn i podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2006 r. nr 222 poz. 1629).

17_ A. Goettel, Podatkowoprawne skutki zawarcia i ustania małżeństwa, Warszawa 2016, s. 552-553.

18_ Wyrok NSA z dnia 16 września 2009 r., II FSK 438/08, CBOSA.

19_ Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 czerwca 2018 r., znak 0111-KDIB4.4015.71.2018.1.BD.

20_ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.), dalej: ustawa o PIT.

21_ Ustawa z dnia 21 maja 1999 r. o zmianie ustaw kodeks rodzinny i opiekuńczy, kodeks cywilny, kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1999 r. nr 52 poz. 532).

22_ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) dalej: kc.

23_ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 1964 r. nr 9 poz. 59).

24_ Druk nr 591 Sejmu III Kadencji z dnia 9 września 1998 r., s. 3.

25_ A. Bojarski, Rozliczenie od 1 stycznia 2023 r. najmu prywatnego małżonków pozostających w separacji, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2023, nr 1, s. 55-56.

26_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

27_ A. Mariański, Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz do art. 2a pod. red. A. Mariańskiego, wyd. II, Warszawa 2023, s. 10-11.

28_ P. Smoleń, Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn. Lublin 2006, s. 75-76.

29_ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.), dalej: RyczałtU.

30_ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.), dalej: ustawa o PCC.

31_ S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Art. 14, Lex/el 2010.

Wyrok potrzebny wszystkim



*Wyrok Trybunału Sprawiedliwości
z dnia 30 stycznia 2024 roku, C – 442/22
jest przydatny nie tylko dla NSA, WSA i podatników,
ale również dla pracowników, ZUS, PIP
oraz Sądów Pracy i Ubezpieczeń Społecznych.*

AGNIESZKA CZERNIK

Treść wyroku TSUE z dnia 30 stycznia 2024 r, C – 442/22 porusza szerszy problem naszej gospodarki. Ilekroć polscy pracodawcy (a zarazem przedsiębiorcy, podatnicy i płatnicy składek) przegrywając sprawę przed Sądem Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, mają szansę usłyszeć od Wysokiego Sądu, iż wszystkim oni są winni, za wszystko są oni odpowiedzialni, a nie pracownik ani system finansowo-księgowy lub płacowo-kadrowy, albowiem to właśnie oni – pracodawcy mają sprawować nadzór nad pracownikami i systemami, to oni są właścicielami, płatnikami i podatnikami; to pracodawcy podejmują decyzję, pracownik nie może za nic odpowiadać. Wyrok ten zmusza nas, aby po raz kolejny zadać sobie pytanie o należytą staranność pracodawcy i nadzór nad pracownikami. *To także pytanie o zakresienie granic zdrowego rozsądku wymaganej od podatników należytej staranności, o preferencje HR przy rekrutacji pracowników oraz o potrzebę stworzenia kodeksu należytej staranności. Mógłby to być kodeks wewnętrzny, stworzony w ramach każdego przedsiębiorstwa lub też stworzony przez ustawodawcę i wpisany do Ordynacji Podatkowej.*

Zadane pytania

Wyrok stanowi odpowiedź na prejudycjalne pytanie zadane przez NSA postanowieniem z dnia 26 maja 2022 r., dotyczące wykładni art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości

To pytanie o zakresienie granic zdrowego rozsądku wymaganej od podatników należytej staranności, o preferencje HR przy rekrutacji pracowników oraz o potrzebę stworzenia kodeksu należytej staranności. Mógłby to być kodeks wewnętrzny, stworzony w ramach każdego przedsiębiorstwa lub też stworzony przez ustawodawcę i wpisany do Ordynacji Podatkowej.

dodanej (Dz. U. 2006, L 347 s.1; dalej: dyrektywa VAT), a w konsekwencji należytej staranności pracodawcy i odpowiedzialności za puste faktury. Pytania zadane przez NSA – w ramach sporu toczącego się pomiędzy spółką P. sp. z o.o. a Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie – brzmiały następująco:

1) Czy art. 203 [dyrektywy VAT] należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazanym podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT, należy uznać:

- podatnika VAT, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też
 - pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?
- 2)** Czy dla odpowiedzi, kogo uznać w rozumieniu art. 203 [dyrektywy VAT] za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT w okolicznościach jak przedstawione w pytaniu pierwszym, istotne jest, czy podatnikowi VAT zatrudniającemu pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT dane zatrudniającego go podatnika, można zarzucić brak należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem?

**Naczelnik Urzędu Skarbowego oraz WSA
w Lublinie były jednomyślne w tej sprawie:
uznano, iż podatnik (P sp. z o.o.) nie dochował
należytej staranności, aby uniknąć
wystawiania pustych faktur. Pracodawca
nie sporządził dokumentu określającego
konkretne obowiązki pracownicy, która ze względu
na swoją funkcję mogła wystawiać faktury
poza informatycznym systemem księgowym
P. sp. z o. o. i to bez zgody kierownictwa.**

Stan faktyczny

Co zrobiła pracownica? Można powiedzieć, że coś na kształt przestępczości zorganizowanej, gdyż nie działała sama. Pracownica zarządzała stacją paliw, prowadzoną przez Spółkę. Pracownicy stacji paliw gromadzili paragony fiskalne dokumentujące sprzedaż paliw, a następnie nagromadzone przez siebie paragony przekazywali za odpłatnością pracownicy zarządzającej stacją (otrzymywali korzyści finansowe). Na podstawie tych paragonów (dokumentujących rzeczywistą sprzedaż) pracownica wystawiała faktury sprzedaży dokumentujące już fikcyjną sprzedaż przy użyciu autentycznych danych P sp. z o.o. (w tym NIP), ale już poza prawdziwym systemem komputerowym i autentycznymi ewidencjami, na komputerze stacji paliw, ale w innym formacie niż prawidłowe faktury wystawiane przez spółkę.

Innymi słowy: stacja paliw ewidencjonowała sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej na rzecz klienta nr 1, a następnie ten sam paragon stawał się podstawą do wystawienia faktury na rzecz klienta nr 2, do której to fikcyjnej faktury dołączano prawdziwy paragon. Dostępu do tych faktur nie można było uzyskać bez odblokowania komputera. Nie zostały one ujawnione w księgach rachunkowych Spółki, VAT widniejący na fakturach nie został nigdy wpłacony do budżetu Państwa, nie został ujęty w deklaracjach. Z pracownicą rozwiązano umowę o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika. Zatem pracodawca zastosował tutaj maksymalne środki, jakie mógł zastosować w granicach obowiązującego prawa.

Naczelnik Urzędu Skarbowego oraz WSA w Lublinie były jednomyślne w tej sprawie: uznano, iż podatnik (P sp. z o.o.) nie dochował należytej staranności, aby uniknąć

wystawiania pustych faktur. Pracodawca nie sporządził dokumentu określającego konkretne obowiązki pracownicy, która ze względu na swoją funkcję mogła wystawiać faktury poza informatycznym systemem księgowym P. sp. z o. o. i to bez zgody kierownictwa. Prezes zarządu wiedział, że faktury były wystawiane w związku z paragonami fiskalnymi bez kontroli księgowej, a więc mógł i powinien był przewidzieć, że te zasady funkcjonowania ułatwią wystawianie faktur w celu popełnienia oszustwa. Brak odpowiedniego nadzoru i organizacji sprawił, iż prezes zarządu odkrył ten proceder dopiero w ramach przeprowadzanej kontroli podatkowej. Zastosowanie znalazł art. 108 ust. 1 uVAT, gdyż ryzyko straty budżetowej nie zostało wykluczone. VAT należny, którego wysokość określono decyzją na podstawie spornych faktur, miał zostać zapłacony przez P sp. z o.o.

Wątpliwości NSA i wskazówki TSUE

Droga do dwóch powyżej przytoczonych pytań prejudycjalnych zadanych przez NSA we wniosku do TSUE wiodła przed wątpliwościami czające się pomiędzy dwoma wykładniami.

Pierwsza z tych wykładni głosi, iż nie ma znaczenia osoba wystawiająca faktury; fakt wystawiana przez pracownicę pustych faktur i posługiwania się przezeń nazwą i NIP pracodawcy nie ma znaczenia, ponieważ pracownica była uprawniona do wystawiania faktur, zaś całe ryzyko ponosi pracodawca, który zatrudnił taką osobę i wybrał właśnie taką osobę do sprawowania tej funkcji. Uwolnienie pracodawcy od odpowiedzialności oznaczałoby obarczenie tą odpowiedzialnością budżetu państwa członkowskiego, który poniósłby straty. Powstaje pytanie o rodzaj odpowiedzialności pracodawcy, a zarazem przedsiębiorcy i podatnika: obiektywna czy na zasadzie winy. Obowiązek zapłaty VAT powstawałby jedynie w przypadku dopuszczenia do błędu, niedbalstwa lub uchybienia obowiązkowi nadzoru.

Druga z tych wykładni bierze w obronę stronę poszkodowaną, ofiarę przestępstwa i przewłaszczenia tożsamości. Podmiot, którego dane zostały bezprawnie przewłaszczone, nie jest zobowiązany do zapłaty VAT wskazanego w tej fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, albowiem wskazany zapis ustawowy stwierdza, iż zobowiązany do zapłaty VAT jest podmiot wystawiający fakturę, a nie podmiot, którego dane zostały przewłaszczone. Taka wykładnia mogłaby również wynikać z brzmienia art. 203 dyrektywy VAT.

TSUE wskazał na art. 9 (definicja podatnika), art. 167 (moment powstania prawa do odliczenia), art.

203 (wystawca faktury) oraz art. 205 (solidarna zapłata VAT wg państw członkowskich) dyrektywy VAT oraz art. 108 ust. 1 ustawy VAT jako transponujący art. 203 dyrektywy VAT, gdzie możemy znaleźć wskazówki opowiadające się za drugą z wykładni i przedstawiające osobę pracownika jako odpowiedzialnego i zobowiązanego do zapłaty VAT.

Zgodnie z treścią art. 203 dyrektywy VAT:

Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

„Każda osoba”, a więc każdy, kto wystawia fakturę, nie tylko podatek jako osoba prowadząca jakąkolwiek działalność gospodarczą.

Art. 108 ust. 1 polskiej ustawy o VAT stanowi:

W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

Mamy do czynienia z obowiązkiem zapłaty podatku przez osobę fizyczną, która wystawi fakturę.

Wyrok TSUE i uzasadnienie

TSUE w swoim wyroku orzekł o sposobie interpretacji art. 203 dyrektywy VAT wobec zjawiska pustych faktur oraz właściwego wskazania wystawcy faktury, wykazującego VAT i ponoszącego w związku z tymi czynnościami odpowiedzialność:

w sytuacji gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 203, chyba że podatek ten nie dochował należytej staran-

ności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika.

TSUE niewątpliwie opowiada się w tym wyroku po stronie podmiotu poszkodowanego, któremu na swój sposób ukradziono tożsamość. Wykazującym VAT jest pracownik. Jedynym warunkiem, jakie musi spełnić oszukiwany podatnik (pracodawca) nieświadomy posługiwania się jego danymi w celach oszustwa podatkowego, to dochować należytej staranności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, w tym także w obszarze kontroli i nadzoru nad pracownikami, ale nawet ta kontrola, nadzór i należyta staranność muszą być zakreślone granicami zdrowego rozsądku, a więc granicami, które pracodawca, przedsiębiorca i podatnik jest w stanie przewidzieć. Nie należy wymagać od podatników zdolności profetycznych, zdolności futurologicznych, nie należy także wymagać, iż pracodawca będzie obecny przy wystawieniu każdej faktury przez każdego pracownika w każdym sklepie i na każdej stacji paliw.

TSUE ukazał, iż każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze. Wykazany na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej transakcji podlegającej opodatkowaniu; ma zastosowanie w sytuacji, gdy VAT został błędnie wykazany na fakturze i istnieje ryzyko utraty wpływów podatkowych z tego powodu, że adresat danej faktury może skorzystać z prawa do odliczenia VAT. Jeżeli ryzyko utraty wpływów dla budżetu zostanie wykluczone, to art. 203 dyrektywy VAT nie ma zastosowania (TSUE powoływał się również na wyroki C – 642,11 oraz C – 378/21).

„Każda osoba” oznacza, iż adresatem obowiązku wynikającego

z art. 203 dyrektywy VAT jest niekoniecznie podatnik w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT; obowiązko- wi temu również podlega osoba fizyczna niebędąca podatnikiem, jeżeli wykazuje VAT na fakturze. Podatnik, którego tożsamość została przywłaszczona, działał w dobrej wierze, zaś organ podatkowy znał tożsamość osoby, która rzeczywiście wystawiła fałszywą fakturę, a zatem ta ostatnia osoba winna być uznana za osobę wykazującą VAT.

Wymóg należytej staranności to wymóg podjęcia przez podmiot gospodarczy wszelkich środków, jakich można od niego racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, iż realizowane przez niego transakcje nie prowadzą do udziału w oszustwie w VAT. Jeżeli istnieją przesłanki, aby podejrzewać nieprawidłowości lub oszustwo, to przezorny przedsiębiorca powinien w zależności od okoliczności konkretnego przypadku zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności.

Zatem obowiązek weryfikacji kontrahenta spoczywa po stronie nabywcy. Wystawienie faktury sprzedaży i wykazanie w ewidencjach przychodów ze sprzedaży jest obowiązkiem sprzedawcy, natomiast wykazanie zakupu / kosztu w ewidencjach nabywcy dostaw i usług jest prawem, przywilejem tegoż nabywcy, aczkolwiek spoczywa na nim obowiązek udokumentowania nabycia. Zatem to klienci stacji paliw powinni weryfikować to przedsiębiorstwo (P sp. z o.o.), a nie stacja paliw powinna weryfikować nabywców (w handlu detalicznym – sklepy, stacje paliw – jest to raczej niewykonalne z przyczyn czysto fizycznych). Ponadto, w jaki sposób nabywcy paliwa mieliby weryfikować stację paliw (P. sp. z o.o.)? Oczywiście, można pobrać odpis

z KRS, można sprawdzić białą listę podatników VAT. Okazuje, się że spółka widnieje w rejestrach, nie jest wykreślona, jest podatnikiem VAT czynnym, posiada rachunek bankowy – ten sam na fakturze, ten sam na białej liście. Natomiast nie można już zweryfikować, czy paragon jest tym paragonem, który powinien być dołączony do faktury; nabywcy nie mogą nadzorować podatników, nadzorować prawidłowości prowadzonych ksiąg rachunkowych i deklaracji podatkowych; brak również możliwości nadzoru nabywców nad kasami fiskalnymi sprzedawców. Wreszcie, w tym konkretnym przypadku, sami klienci – odbiorcy faktur mieli w tym swój interes, pobierali faktury, zyskiwali koszt podatkowy, zyskiwali VAT naliczony, nie nabywając w rzeczywistości paliwa.

W sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu art. 203, chyba że podatnik ten nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika.

Kodeks należytej staranności

Należałoby opracować być może dla celów wewnętrznych każdego podatnika, a być może na szczeblu ogólnopolskim przez ustawodawcę i wpisanie do Ordynacji podatkowej oraz kodeksu pracy i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych:

- kodeks należytej staranności podatnika,
- kodeks należytej staranności pracodawcy

oraz

- kodeks należytej staranności płatnika składek?

W kodeksach tych należałoby określić granice zdrowego rozsądku, dzięki czemu zarówno organy podatkowe, jak też WSA, NSA, Sądy Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, ZUS oraz PIP przestałyby wymagać od podatników, przedsiębiorców, pracodawców i płatników składek zdolności profetycznych, zdolności jasnowidzenia oraz bilokacji, dzięki której prezes zarządu spółki prowadzącej działalność na terenie całej Polski w kilkudziesięciu sklepach i kilkudziesięciu stacjach benzynowych musiałby dopilnować każdego pracownika wystawiającego fakturę, czy aby na pewno nie popełnia przestępstwa. Granice zakreślone zdrowym rozsądkiem to granice zakreślone racjonalnością działań, przewidywalnością (działania, które można i trzeba uznać za możliwe i prawdopodobne, nie zaś działania nadzwyczajne, których nie sposób przewidzieć), ekonomiką i efektywnością działań, możliwościami czasowo-organizacyjnymi i technicznymi przy uwzględnieniu work – life balance zarówno przedsiębiorcy (pracodawcy), kadry menedżerskiej, jak też służb kontrolujących i nadzorujących (departament kontroli wewnętrznej, ochrona, monitoring). Dochowanie należytej staranności przed pracodawcą nie może także doprowadzić do zamiany terenu firmy w swoiste wewnętrzne państwo policyjne, w którym panuje terror zamiast przyjaznej atmosfery. Zwłaszcza w czasach powszechnej pracy zdalnej lub przynajmniej hybrydowej.

Zakreślenie systemu granic zdrowego rozsądku dla należytej staranności pracodawcy powinno również uwzględnić przebudowę polityki kadrowej, ze szczególnym uwzględnieniem preferencji HR przy rekrutacji pracowników i wy-

**TSUE wskazał na art. 9
(definicja podatnika), art. 167 (moment
powstania prawa do odliczenia), art. 203
(wystawca faktury) oraz art. 205 (solidarna zapłata
VAT wg państw członkowskich) dyrektywy VAT
oraz art. 108 ust. 1 ustawy VAT jako transponujący
art. 203 dyrektywy VAT, gdzie możemy znaleźć
wskazówki opowiadające się za drugą z wykładni
i przedstawiające osobę pracownika
jako odpowiedzialnego i zobowiązanego
do zapłaty VAT.**

magań stawianych kandydatom. Rozmowy kwalifikacyjne jakże często mają posmak absurdu i są wdzięcznym tematem dla stand-uperów. Rewolucja czeka polski HR tak czy inaczej, albowiem polscy pracodawcy i polski HR (w przeciwieństwie np. do niemieckich pracodawców i niemieckiego HR) jeszcze nie przepracowali w sobie i nie opracowali we własnych firmach przemian demograficznych mających miejsce w Europie; przed nami „Srebrna rewolucja” czyli osoby 50+ zatrudniane m.in. także w korporacjach, obecnie wciąż jeszcze powszechnie uważane za „niezatrudnialne”, mające najdalej w tydzień po zatrudnieniu zakończyć pracę w firmie z powodu własnego zgonu. Być może w ramach opracowania ankiet przydatnych w rozmowach kwalifikacyjnych, pracodawcy oraz HR powinni przeformułować i zdefiniować prefe-

rencje i kryteria, jakimi należy się kierować przy doborze pracowników. Być może warto, oprócz wymogów wykształcenia, doświadczenia, znajomości języków obcych, certyfikatów, zaświadczenia o niekaralności, podarować sobie bezwzględny wymóg pracy stacjonarnej czy hybrydowej (na tych stanowiskach, na których jest to możliwe) oraz zastąpić nowomową o umiejętnościach miękkich i mowie ciała, wymogiem uczciwości, wysokim poziomem etyki zawodowej kandydata. Ciekawa jestem, jakie kryteria spełniała pracownica zarządzająca stacją paliw w przypadku, którym zajmował się TSUE? Czy zrobiła dobre pierwsze wrażenie? Czy jej mowa ciała nie zdradzała niczego? Czy Panie z HR były zachwycone jej umiejętnościami miękkimi?

Argumentacja TSUE płynąca z uzasadnienia wyroku C-442/22

z pewnością może być wykorzystana przez pracodawców nie tylko w sądach administracyjnych, ale i w sądach pracy i ubezpieczeń społecznych, nie tylko w ramach kontroli podatkowych, ale i kontroli ZUS oraz kontroli PIP. Warto zmusić zarówno sądy, jak też organa kontrolujące do oceny i wskazania strony poszkodowanej w rozpatrywanych przez nich sprawach, komu ukradziono tożsamość, składniki majątku, dokumenty, informacje, know-how. Uzasadnienie wyroku powinno zmusić aparat państwa do opowiadania się po stronie oszukanej, pokrzywdzonej, która poniosła straty zarówno te mierzalne, jak i niemierzalne. 🐣



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Opodatkowanie wypłaty zysku

po przekształceniu
jednoosobowej działalności
gospodarczej w spółkę z o.o.



*12 października 2023 r. zapadł wyrok,
na który czekało wielu przedsiębiorców, którzy
dokonali przekształcenia jednoosobowej
działalności gospodarczej w spółkę z o.o.*

IZABELLA TROCHIMCZUK

Mimo że ustawodawca na podstawie art. 553 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 505, z późn. zm.; dalej: k.s.h.) chciał, aby to przekształcenie było jak najbardziej neutralne i płynne dla działania przedsiębiorstwa, to jednak na gruncie prawa podatkowego przedsiębiorca mógł się spotkać z niemiłą niespodzianką, kiedy po przekształceniu chciał dokonać wypłaty środków, które były prezentowane jako kapitał zapasowy lub „zyski z lat ubiegłych”, stanowiące odzwierciedlenie wygosparowanego zysku w latach poprzednich jego działalności, a które nie były wypłacone i tym samym były nieskonsumowane. Problem zatem powstał, gdy przedsiębiorca nie dokonał wypłaty środków przed przekształceniem, albo gdy na moment przekształcenia środki pieniężne były na przykład ulokowane w towarze, co w konsekwencji skutkowało powstaniem znacznej wartości kapitału zapasowego, z którego wypłata według organów podatkowych już podlegała opodatkowaniu. Ponadto, przedsiębiorcy dbając o zachowanie płynności finansowej, nawet nie mogli dokonać takiej wypłaty, ponieważ wypłata jednorazowa wygosparowanego przez wiele lat zysku mogła narazić spółkę na jej utratę. Nie miało to jednak żadnego znaczenia dla organów podatkowych. Co ciekawe, organy podatkowe nie widzą takiego problemu przy wypłacie wygosparowanych zysków w przypadku przekształcenia spółki jawnej w spółkę

komandytową lub zysków wygosparowanych przez spółkę komandytową, kiedy była transparentna podatkowo, w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. A przecież zarówno przedsiębiorca, jak i wspólnik spółki jawnej (czy też komandytowej w okresie jej transparentności podatkowej) zapłacili już podatek dochodowy od osiągniętego zysku przed przekształceniem. O braku konieczności opodatkowania wypłaconego zysku po przekształceniu w podatnika podatku dochodowego od osób prawnych przez byłego wspólnika spółki osobowej orzekł Dyrektor KIS m.in. w interpretacjach: z 12 maja 2023 r. (sygn. 0114-KDIP2- 1. 4010. 115. 2023.4.OK), z 17 lutego 2023 r. (0111-KDIB2-1.4010. 687.2022. 4.KK), z 12 maja 2023 r. (0114-KDIP3-1.4011.206.2023.3.BS).

Dychotomiczne podejście organów podatkowych do opodatkowania bądź co bądź tego samego źródła dochodów zauważył również Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 listopada 2020 r. (sygn. akt ISA GI 869/20), stwierdził bowiem: „...konsekwentnie trzeba zgodzić się, że skoro niewypłacone zyski spółki jawnej nie tracą swojego charakteru i z chwilą przekształcenia nie stają się zyskami osoby prawnej, mimo wywodzonej z art. 93a § 1 pkt 2 O.p. zasady kontynuacji, to tożsamą konstatacją odnieść należy do zysku z jednoosobowej działalności gospodarczej”.

Na marginesie należy stwierdzić, że to oczywiście nie jedyny przypadek nierównego traktowania podatników w systemie prawa podatkowego.

Nakazując opodatkować wypłatę zysków z lat ubiegłych przez spółkę z o.o. swojemu jednemu udziałowcowi, organy podatkowe nie dostrzegają, że w konsekwencji zyski te będą opodatkowane dwukrotnie.

Pomijają również korzystną linię orzecznictwa: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 marca 2023 r. (sygn. akt I SA/Wr 619/22), WSA w Lublinie z 4 marca 2022 r. (sygn. akt I SA/Lu 639/21), w Gliwicach z 21 maja 2021 r. (sygn. akt I SA/Cl 108/21) i 18 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/G1869/20), w Kielcach z 17 grudnia 2020 r. (sygn. akt I SA/Ke 382/20), w Poznaniu z 25 sierpnia 2020 r. (sygn. akt I SA/Po 270/20).

Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrywał zgodność z prawem wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18.11.2020 r. (sygn. akt I SA/GI 869/20).

W danym stanie faktycznym będącym przedmiotem rozstrzygnięcia, przedsiębiorca chciał wypłacić wygosparowane zyski po przekształceniu poprzez obniżenie kapitału zapasowego.

Organ stał na stanowisku, że przychody udziałowca otrzymane z tytułu zmniejszenia kapitału zapasowego spółki kapitałowej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) stanowią przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 i art. 24 ust. 5 u.p.d.o.f. Przy czym przez „dochód (przychód) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych” w znaczeniu

tych przepisów należy rozumieć wszelkie przysporzenia, jakie powstają w następstwie posiadanych przez podatnika praw do udziału w zyskach osoby prawnej i które faktycznie zostały przez niego osiągnięte. Wobec powyższego podstawą prawną uzyskania przychodu z tego źródła jest tytuł prawny do kapitału osoby prawnej i nie ma znaczenia, czy środki te pochodzą z zysków tej oso-

Organ stwierdził, że z chwilą przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową, cały majątek osoby fizycznej wchodzący w skład przedsiębiorstwa staje się majątkiem spółki (z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjnej) – osoby prawnej, która jest odrębnym podmiotem gospodarczym. Biorąc pod uwagę, że przedsiębiorstwo osoby fizycznej nie jest wydzielone majątkowo, w pewnych przypadkach będzie możliwe określenie przez przekształcanego przedsiębiorcę, czy dany składnik majątku stanowi majątek przedsiębiorcy, czy też majątek prywatny. Dotyczy to m.in. zysków wygenerowanych w ramach działalności jednoosobowej. Przy czym decyzja w zakresie przypisania takich składników do majątku przedsiębiorcy lub prywatnego musi nastąpić przed przekształceniem i wartość tych składników nie może być uwzględniona w wartości bilansowej przekształcanego przedsiębiorcy zawartej w planie przekształcenia. Sytuacja na którą wskazuje organ podatkowy, która miałaby spowodować uniknięcie opodatkowania, to niewykazanie składników majątku przedsiębiorstwa, czyli innymi słowy nie uwzględnienie ich w bilansie otwarcia podmiotu przekształconego. Jednak organ zapomina o tym, że jest to możliwe, jeżeli owa nadwyżka ma zasadniczo postać pieniężną

i przedsiębiorca może swobodnie zadecydować i ją przesunąć do majątku prywatnego, nie narażając spółki na utratę płynności. Sytuacja taka jednak nie może mieć miejsca w przypadku, gdy nadwyżka jest ulokowana w materiałach, towarach bądź należnościach. Innymi słowy, jeśli przedsiębiorca nie skonsumował wygosparowanych zysków, nie wyprowadził ich z działalności, tylko ulokował w majątku przedsiębiorstwa, wówczas swobodne nimi dysponowanie po przekształceniu oznacza dla niego ponowne ich opodatkowanie.

Ostatecznie Sąd podzielił pogląd skarżącego, że przyjęcie za zasadne stanowiska organu doprowadziłoby do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, co jest niedopuszczalne. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (por. np. wyrok z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, OTKA 2002/3/33) i Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje się, że podwójne opodatkowanie stoi w sprzeczności z zasadami wyrażonymi w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP (por. np. wyrok NSA z dnia 20 września 2017 r., II FSK 2089/15 i powołane tam orzecznictwo).

Organ podatkowy nie dał jednak za wygraną i sprawa trafiła do NSA, który właśnie w wyroku z dnia 12.10.2023 r. (sygn. akt II FSK 327/21) stwierdził, że wypłata ze spółki z o.o. powstałej z jednoosobowej działalności, która pochodzi z zysków wypracowanych przed przekształceniem, jest neutralna podatkowo. Skoro bowiem można ustalić, jaka kwota została przeniesiona z jednoosobowej działalności do spółki z o.o., to należy przyjąć, że nie została ona wypracowana przez tę spółkę. W innym przypadku doszłoby do podwójnego opodatkowania.

Naczelný Sąd Administracyjny w uzasadnieniu stwierdził: „Wbrew

stanowisku organu nie można zatem twierdzić, że zyski wypracowane przez przedsiębiorcę – osobę fizyczną i przejęte przy przekształceniu jego przedsiębiorstwa przez spółkę kapitałową stanowią udział w zyskach osoby prawnej, jeśli są one wyraźnie wyodrębnione w księgach rachunkowych spółki jako zyski z lat poprzednich (czyli z lat, kiedy spółka nie istniała). Nie są to bowiem zyski związane z działalnością gospodarczą spółki, a zyski związane z działalnością gospodarczą osoby fizycznej. Jeśli zostały one wcześniej opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako dochód przedsiębiorcy, a jedynie niepobrane przez niego do majątku prywatnego, to obecnie nie mogą być po raz kolejny opodatkowane jako udział w zyskach osoby prawnej. Zasada ograniczonej sukcesji nie może bowiem prowadzić do dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu tylko z uwagi na to, że fizycznej wypłaty dokonała spółka.”

Sąd sobie, organ sobie – i po raz kolejny mamy sytuację, kiedy po korzystnym wyroku NSA (wyżej cytowanym) nadal zapadają niekorzystne, niespektujące wyroków NSA interpretacje podatkowe – pismo z dnia 23 listopada 2023 r. DKIS (znak: 0114-KDIP-3-1.4011.1021.2023.2.BS), w którym to organ po zacytowaniu szeregu przepisów Kodeksu Spółek Handlowych, ordynacji podatkowej oraz ustaw o podatkach dochodowych stwierdził, że wypłatę zysku wygosparowanego przez osobę fizyczną przekształconą w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością należy opodatkować zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 i art. 24 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Oświadczenie o wypłacie jako sposób na rozwiązanie problemu

Nic więc dziwnego, że sposobem rozwiązania sytuacji poniekąd patowej dla przedsiębiorców było sporządzenie oświadczenia, na mocy którego przedsiębiorca deklarował, że chce dokonać wypłaty wygospona-

na mocy pisemnej decyzji lub zarządzenia, które zawierać będzie oświadczenie woli w przedmiocie wypłaty zysków z lat ubiegłych pochodzących ze swojej działalności gospodarczej, opodatkowanych podatkiem liniowym. Dalej przedsiębiorca wskazywał, że w przypadku jednoosobowego przedsiębiorcy, w żadnych obowiązujących przepi-

związane ze złożeniem oświadczeń woli. Uzasadniał to, że ten rodzaj dokumentu, zawierający pisemne oświadczenie woli Wnioskodawcy o wypłacie zaległych zysków, jest dowodem księgowym o identycznej mocy prawnej jak uchwała wspólników w spółkach, dotycząca podziału/wypłaty zysków. Z kolei dla osoby obsługującej księgę rachunkowe

**Temat prezentacji zobowiązań
jest również przedmiotem analizy
w kolejnej interpretacji z dnia 7.08.2023 r.
KIS (znak: 0114-KDIP2-1.4010.329.2023.3.MW),
w której organ uzasadnił swoje stanowisko,
stwierdzając, że sprawozdanie finansowe
przygotowywane dla celów przekształcenia
będzie już zawierać odpowiednie zaksięgowania
takiej operacji i kwota przeznaczona
do wypłaty zostanie przeksięgowana
z pozycji kapitałów ujętej jako zyski z lat
ubiegłych do pozycji zobowiązań,
zgodnie z wolą właściciela.**

rowanych i opodatkowanych środków w okresie późniejszym. Taki też właśnie stan faktyczny był przedmiotem analizy w interpretacji z 7.08.2023 roku przez DKIS (znak: 0114-KDIP2-1.4010.329.2023.3.MW).

W stanie faktycznym Wnioskodawca dokona wypłaty środków

sach nie ma odpowiednika uchwały, jak to ma miejsce w przypadku spółek, na mocy której wspólnicy mogą podejmować decyzje o wypłacie zaległych zysków. Jeśli nie ma przepisów szczególnych w tym zakresie, to zasadnym jest oparcie się o ww. przepisy ogólne k.c.

taki dokument stanowi podstawę do uznania tego, że właściciel działalności gospodarczej chce wypłacić te środki z zysków z lat ubiegłych w krótszej lub dłuższej przyszłości. Tym samym w momencie złożenia takiego dokumentu, pozycja w bilansie „zyski z lat ubiegłych” nie jest

już adekwatna do zdarzenia, jakie nastąpi, albowiem Wnioskodawca podejmie wówczas decyzję o wypłacie tych środków w dłuższej lub krótszej perspektywie czasu. Tak więc środki staną się zobowiązaniami w stosunku do właściciela i będą musiały mieć swoje odzwierciedlenie w bilansie przedsiębiorcy w pozycji zobowiązań. Pytanie, z którym zwrócił się przedsiębiorca, brzmiało: „czy wypłata zysków z lat ubiegłych przedstawionych w opisie zdarzenia przyszłego, osiągniętych w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej, przeksięgowanych z pozycji bilansu „zyski z lat ubiegłych” na zobowiązania i wypłaconych po przekształceniu jednoosobowej działalności gospodarczej w sp. z o.o. będzie u Wnio-

będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych?”

Twierdząc, że wypłata zysku po przekształceniu nie będzie podlegała opodatkowaniu, podatnik powołał się na interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 marca 2022 r. (sygn. 0112-KDIL2-2.4011.60.2022.1.AA), w której stwierdzono, że: „W sytuacji, gdy decyzja o wypłacie zysku nastąpi przed przekształceniem prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej, to wypłata zysków przez spółkę przekształconą, wypracowanych przez prowadzoną jednoosobową działalność gospodarczą i opodatkowanych uprzednio przez podatnika, nie powoduje powstania przychodu podlegającego

winno się interpretować majątku prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej, który zostanie przeznaczony do wypłaty Panu, jako majątku spółki kapitałowej powstałej po przekształceniu. Dlatego też otrzymanie spłaty zobowiązania, które wynika z relacji, która łączy Pana z prowadzoną przez niego jednoosobową działalnością gospodarczą, która następnie zostanie przekształcona w Spółkę, jest obojętne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Zobowiązanie to nie jest bowiem elementem kapitałów własnych Spółki, dlatego w Pana sprawie nie będzie miał zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 i art. 24 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

**Po procesie przekształcenia bilans
otwarcia spółki będzie odzwierciedleniem
bilansu zamknięcia jednoosobowej działalności
gospodarczej Wnioskodawcy. Tym samym wszystkie
zobowiązania poprzednika prawnego (działalność
jednoosobowa Wnioskodawcy) zostaną przejęte
przez Spółkę, w tym ww. zobowiązanie, zgodnie
z zasadą sukcesji praw i obowiązków.**

skodawcy podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i tym samym czy spółka przekształcona będzie jako płatnik obowiązana do pobrania tego podatku, jeżeli spółka przekształcona

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W takiej sytuacji, z uwagi na to, że podejmie Pan przed przekształceniem decyzję o zwrocie środków pieniężnych – wycofaniu części aktywów, nie po-

O ile w tej interpretacji organ podatkowy uzależnił takie zwolnienie z opodatkowania od podjęcia decyzji przed przekształceniem, co w istocie neutralności opodatkowania i zakazu opodatkowania dwa

razy nie powinno mieć żadnego znaczenia, o tyle można przyznać pewną rację, że skoro przedsiębiorca nie zakwalifikuje tego jako kapitał tylko jako zobowiązanie, to nie będzie to

stwierdzając, że sprawozdanie finansowe przygotowywane dla celów przekształcenia będzie już zawierać odpowiednie zaksięgowania takiej operacji i kwota przeznaczona do

Konstrukcja prawna tworzenia przez przedsiębiorców oświadczeń była podyktowana wyłącznie faktem, że organy podatkowe niejako narzucały tego typu formę jako

Po przekształceniu, w bilansie otwarcia sp. z o.o. zyski z lat ubiegłych nie będą wykazane w kapitałach pod pozycją „zyski z lat ubiegłych”, bo już nie będą takimi zyskami. Zostaną wykazane jako **zobowiązanie względem Wnioskodawcy**. Co dalej skłaniało przedsiębiorców do prezentacji zobowiązań wobec siebie.

odzwierciedlało majątku spółki (nie znajdzie się po stronie kapitałów). Warto w tym momencie podkreślić, że przedsiębiorca miał zidentyfikować takie zobowiązanie przed przekształceniem. Od strony cywilistycznej można powiedzieć, że jest to nie lada wyzwanie – stwierdzenie zobowiązania wobec siebie.

Logicznie rzecz biorąc, organ podatkowy powinien był stwierdzić, że jeżeli przedsiębiorca zaprezentuje te zyski jako zyski z lat ubiegłych, to wypłata ich w latach następnych będzie neutralna podatkowo dla niego, zamiast godzić się na prezentację zobowiązań sam wobec siebie.

Temat prezentacji zobowiązań jest również przedmiotem analizy w kolejnej interpretacji z dnia 7.08.2023 r. KIS (znak: 0114-KDIP-2-1.4010.329.2023.3.MW), w której organ uzasadnił swoje stanowisko,

wypłaty zostanie przeksięgowana z pozycji kapitałów ujętej jako zyski z lat ubiegłych do pozycji zobowiązań, zgodnie z wolą właściciela. Po procesie przekształcenia bilans otwarcia spółki będzie odzwierciedleniem bilansu zamknięcia jednoosobowej działalności gospodarczej Wnioskodawcy. Tym samym wszystkie zobowiązania poprzednika prawnego (działalność jednoosobowa Wnioskodawcy) zostaną przejęte przez Spółkę, w tym ww. zobowiązanie, zgodnie z zasadą sukcesji praw i obowiązków. Po przekształceniu, w bilansie otwarcia sp. z o.o. zyski z lat ubiegłych nie będą wykazane w kapitałach pod pozycją „zyski z lat ubiegłych”, bo już nie będą takimi zyskami. Zostaną wykazane jako zobowiązanie względem Wnioskodawcy. Co dalej skłaniało przedsiębiorców do prezentacji zobowiązań wobec siebie.

możliwość wypłaty wygospodarowanych zysków, aby zachować jej neutralność, która przecież powinna być im być gwarantowana. Miejmy nadzieję, że korzystny wyrok NSA z dnia 12.10.2023 r. zakończy praktykę generowania oświadczeń stwierdzających istnienie zobowiązania do wypłaty zysków – bądź co bądź wobec siebie samego. ↪



IZABELLA TROCHIMCZUK,
DORADCA PODATKOWY

Ulga Podatkowa dla Bezpieczeństwa.

Nowe Wsparcie dla Obywateli i Przedsiębiorców



W obliczu rosnących zagrożeń na arenie międzynarodowej zrodziła się pionierska inicjatywa, za którą stoi grupa zaangażowanych doradców podatkowych. Został utworzony zespół roboczy celem opracowania założeń ulgi dla bezpieczeństwa. Zadaniem zespołu jest nie tylko zaproponowanie mechanizmu ulgi, ale także jej promocja i wdrożenie w ścisłej współpracy z Ministerstwem Finansów (MF).

PATRYK KOZIOL

Innowacyjne rozwiązanie podatkowe ma na celu zwiększenie poziomu poczucia bezpieczeństwa wśród obywateli. Nowa ulga podatkowa skierowana będzie zarówno do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorców. Rozwiązanie pozwoli na odliczenie kosztów kwalifikowanych związanych z poprawą szeroko rozumianego bezpieczeństwa.

Aktualnie opracowywana jest specjalna ankieta skierowana zarówno do przedsiębiorców, jak i obywateli. Celem tej ankiety jest zebranie opinii i oczekiwań dotyczących ulgi dla bezpieczeństwa, aby jeszcze lepiej dostosować ją do potrzeb społecznych oraz gospodarczych. Ankieta ta będzie kluczowym elementem w procesie kształtowania ostatecznych zasad dotyczących ulgi, a jej wyniki pozwolą na doprecyzowanie, jakie obszary bezpieczeństwa wymagają szczególnego wsparcia.

Ankieta zostanie udostępniona w połowie kwietnia bieżącego roku.

Do Kogo Skierowana Jest Ulga?

Ulga adresowana jest do:

1. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
2. przedsiębiorców:
 - osób fizycznych opodatkowanych według skali podatkowej, liniowo, ryczałtem czy na podstawie karty podatkowej (PIT),
 - podatników CIT.

Celem tej ankiety jest zebranie opinii i oczekiwań dotyczących ulgi dla bezpieczeństwa, aby jeszcze lepiej dostosować ją do potrzeb społecznych oraz gospodarczych.

Jakie Są Warunki Odliczenia?

1. Osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej – możliwości odliczenia od przychodu/dochodu w zeznaniu rocznym maksymalnej kwoty 1000 PLN na realizację działań związanych z poprawą bezpieczeństwa osobistego i publicznego.
2. Przedsiębiorcy:
 - osoby fizyczne opodatkowane według skali podatkowej, liniowo, ryczałtem czy na podstawie karty podatkowej (PIT),
 - Podatnicy CIT
 - możliwości odliczenia wydatków kwalifikowanych w zeznaniu rocznym, podobnie jak to ma miejsce w uldze B + R, tj. dodatkowe odliczenie wydatków stanowiących koszt kwalifikowany w wysokości 100%, na realizację działań związanych z poprawą bezpieczeństwa osobistego i publicznego.

Jakie Koszty Kwalifikują Się do Odliczenia?

- Wśród przykładowych kosztów kwalifikowanych proponowane są:
- szkolenia z pierwszej pomocy, przysposobienia obronnego, obsługi broni, zarządzania kryzysowego, cyberbezpieczeństwa i komunikacji kryzysowej,
 - zakup specjalistycznego sprzętu niezbędnego do realizacji szkoleń.

Dokumentacja i Cel Ulgi

Podstawą do odliczenia są imienne rachunki oraz faktury VAT, potwierdzające uczestnictwo w szkoleniach i zakup sprzętu. Celem wprowadzenia ulgi jest zwiększenie świadomości społecznej oraz umiejętności praktycznych w zakresie bezpieczeństwa, przede wszystkim w sytuacjach kryzysowych.

Współpraca z Ministerstwem Finansów

W ramach inicjatywy doradców podatkowych dotyczącej ulgi dla bezpieczeństwa, kluczowym aspektem jest bliska współpraca z Ministerstwem Finansów (MF). Ta współpraca ma fundamentalne znaczenie nie tylko dla samego procesu legislacyjnego, ale również dla oceny wpływu ulgi na gospodarkę oraz bezpieczeństwo publiczne. Poniżej wskazuję obszary i tematykę wymagające współpracy:

ANALIZA KOSZTÓW I KORZYŚCI

Jednym z pierwszych kroków we współpracy z MF jest dokładna analiza kosztów wprowadzenia ulgi oraz potencjalnych korzyści dla budżetu państwa. Ministerstwo Finansów dysponując dostępem do danych i analiz ekonomicznych, jest w stanie dokonać rzetelnej oceny skutków finansowych nowych przepisów.

Przede wszystkim MF może pomóc w oszacowaniu:

- kosztów budżetowych związanych z potencjalnym zmniejszeniem wpływów podatkowych na skutek wprowadzenia ulgi,
- potencjalnych korzyści wynikających ze zwiększenia wydatków obywateli oraz przedsiębiorców, co może prowadzić do wzrostu dochodów budżetowych w innych obszarach, na przykład poprzez zwiększenie konsumpcji towarów i usług związanych z bezpieczeństwem.

WSKAZANIE OBSZARÓW PRIORYTETOWYCH

Ministerstwo Finansów, korzystając z szerokiej wiedzy na temat struktury gospodarki i potrzeb społecznych, może również wspomóc w identyfikacji obszarów, które wymagają

szczególnego wsparcia. Dzięki temu, ulga może zostać skonstruowana w sposób, który najlepiej odpowiada aktualnym wyzwaniom w zakresie bezpieczeństwa kraju.

UŁATWIENIE IMPLEMENTACJI

Opracowanie jasnych i przejrzystych przepisów podatkowych jest kolejnym aspektem, w którym MF odgrywa kluczową rolę. Ministerstwo, mając doświadczenie w tworzeniu i implementacji przepisów podatkowych, może przyczynić się do stworzenia takich regulacji, które będą łatwe do zrozumienia i stosowania zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych.

EDUKACJA I PROMOCJA

Współpraca z MF jest również istotna w kontekście edukacji podatkowej oraz promocji nowej ulgi. Ministerstwo może pomóc w przekazywaniu informacji o uldze zarówno poprzez swoje kanały komunikacji, jak i w ramach szerszych kampanii edukacyjnych skierowanych do obywateli i przedsiębiorców.

Podsumowanie

Współpraca z Ministerstwem Finansów (MF) w ramach inicjatywy „Ulga Podatkowa dla Bezpieczeństwa” jest kluczowa dla skutecznego opracowania, wdrożenia i promocji nowego mechanizmu ulgi podatkowej. Ta współpraca umożliwi nie tylko tworzenie przepisów, które będą zrozumiałe i łatwe do zastosowania dla podatników, ale również dokładną analizę ekonomiczną wpływu ulgi na budżet państwa oraz identyfikację obszarów wymagających szczególnego wsparcia. Ministerstwo Finansów odgrywa również istotną rolę w edukacji podatkowej i promowaniu nowej ulgi, co może przyczynić się do zwiększe-

nia świadomości społecznej na temat dostępnych narzędzi wsparcia w zakresie bezpieczeństwa.

Równie ważnym aspektem tej inicjatywy jest promocja zawodu doradcy podatkowego jako profesji zaufania publicznego. Udział doradców podatkowych w procesie tworzenia, implementacji i promowania ulgi podatkowej nie tylko podkreśla ich rolę jako kluczowych ekspertów w dziedzinie finansów i podatków, ale także buduje zaufanie publiczne do tej profesji. Jest to okazja do pokazania, jak doradcy podatkowi mogą wspierać obywateli i przedsiębiorstwa w skutecznym wykorzystaniu przepisów podatkowych dla zwiększenia własnego bezpieczeństwa oraz przyczyniania się do budowania bezpieczniejszego społeczeństwa.

Inicjatywa „Ulga Podatkowa dla Bezpieczeństwa” stanowi przykład, jak zaawansowane rozwiązania podatkowe mogą być wykorzystywane nie tylko do celów fiskalnych, ale również jako narzędzie społecznego wsparcia i edukacji. Poprzez współpracę z Ministerstwem Finansów i aktywne zaangażowanie doradców podatkowych projekt ten ma szansę przyczynić się do znaczącego wzrostu poziomu bezpieczeństwa i świadomości podatkowej wśród polskich obywateli i przedsiębiorstw. 🐾



PATRYK KOZIÓŁ,
DORADCA PODATKOWY

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRANCAK, DR ANNA LESZCZYŃSKA,
WANDA NOWAK, KRYSZYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
IWONA BIERNAT-BARAN
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
ul. Grzybowska 85 lok. U7
00-844 Warszawa
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**