

DORADCA PODATKOWY

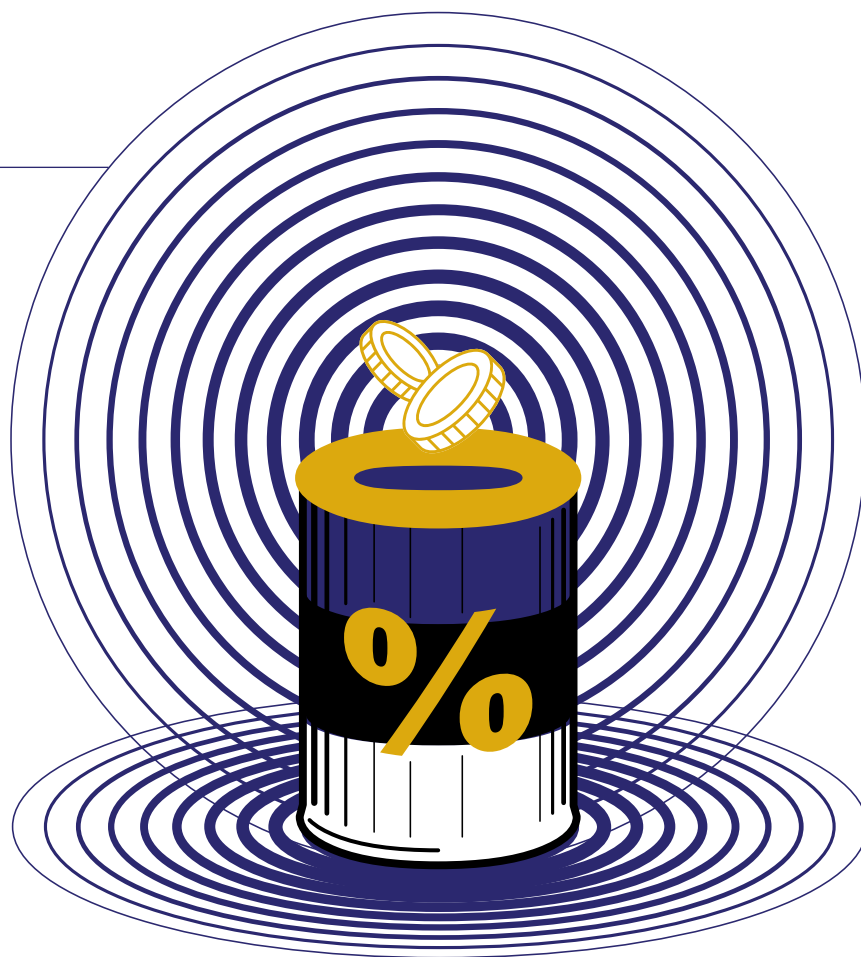
www.kidp.pl

28

Podpisanie śródrocznego
sprawozdania finansowego
przez kierownika jednostki
jako przesłanka skuteczności
wyboru

estońskiego CIT

ADRIAN STOCHMAL,
PATRYK SMĘDA



36

KSeF 2.0., problemy wybrane

EWA SOKOŁOWSKA

42

Egzekucja na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji

DR ADAM BOJARSKI

58

Data KSeF

– stara zasada, nowe
brzmienie, czyli co może się
zmienić dla podatników?

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

SPIS TREŚCI

- 2** Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółek kapitałowych
MARIUSZ JURKIEWICZ,
MAGDALENA BYLINA, PIOTR STASIAK
- 18** Utrwalona praktyka interpretacyjna w praktyce
MARIUSZ JURKIEWICZ,
PIOTR STASIAK, KAROLINA ZEMCZAK
- 28** Podpisanie śródrocznego sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki jako przesłanka skuteczności wyboru estońskiego CIT
ADRIAN STOCHMAL, PATRYK SMĘDA
- 36** KSeF 2.0. – problemy wybrane
EWA SOKOŁOWSKA
- 42** Egzekucja na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji
DR ADAM BOJARSKI
- 50** PCC przy zakupie pierwszego mieszkania – problemy ze stosowaniem zwolnienia
ROBERT PIĘTAL
- 54** Przełomowy wyrok NSA w zakresie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży kilkunastu nieruchomości
IWONA JACIECZKO
- 58** Data KSeF
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
- 60** Paradoxe d'impot – CSG et CRDS
GRAŻYNA MALECHA-GRANGE
- 66** Ulga dla bezpieczeństwa wsparciem dla cywilnego „segmentu B”
PATRYK KOZIOL



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Oddajemy w Państwa ręce trzeci w tym roku numer Kwartalnika Doradca Podatkowy (3/2025). W jego zawartości znalazły się artykuły podejmujące aktualne problemy podatkowe i prawne, a także szersze refleksje nad systemem fiskalnym w Polsce i w Europie.

Na otwarcie publikujemy analizę Mariusza Jurkiewicza, Magdaleny Byliny i Piotra Stasiaka dotyczącą odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółek kapitałowych. Autorzy omawiają przesłanki tej odpowiedzialności oraz jej konsekwencje praktyczne. W kolejnym artykule Mariusz Jurkiewicz, Piotr Stasiak i Karolina Zemczak wyjaśniają praktyczne znaczenie pojęcia „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” w obrocie podatkowym.

Tematem numeru jest opracowanie Adriana Stochmala i Patryka Smędy poświęcone estońskiemu CIT – autorzy pokazują, że brak podpisu kierownika jednostki pod śródrocznym sprawozdaniem finansowym może zniweczyć skuteczność wyboru tej formy opodatkowania. W numerze znalazł się także blok artykułów dotyczących Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Elżbieta Sokołowska przybliży wybrane problemy praktyczne w tekście „KSeF 2.0 – problemy wybrane”, a Justyna Zając-Wysocka omawia zagadnienie daty wystawienia faktury w kontekście systemu KSeF.

Tematy proceduralne rozwija Adam Bojarski, analizując egzekucję na podstawie tytułów egzekucyjnych

niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Z kolei Robert Piętał przedstawia problemy stosowania zwolnienia z PCC przy zakupie pierwszego mieszkania oraz najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie.

Na uwagę zasługuje także opracowanie Iwony Jancieczko, poświęcone przełomowemu wyrokowi NSA w zakresie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży kilkunastu nieruchomości – autorka wskazuje na znaczenie spójnej wykładni dla ochrony podatników.

Patryk Kozioł omawia projektowaną ulgę dla bezpieczeństwa, stanowiącą wsparcie dla cywilnego „segmentu B” i potencjalny impuls dla rozwoju nowoczesnych technologii oraz wzmacniania odporności państwa.

Numer dopełnia esej porównawczy Grażyny Malecha-Grange, „Paradoxe d’impôt – CSG et CRDS”, ukazujący różnice między polskimi i francuskimi rozwiązaniami podatkowymi.

Mam nadzieję, że zgromadzone w tym numerze opracowania będą dla Państwa nie tylko źródłem praktycznej wiedzy, ale również inspiracją do refleksji nad kierunkami zmian prawa podatkowego.

Wierzę, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności.

Z życzeniami dobrej lektury

**DR 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**

Odpowiedzialność
członków zarządu za

zobowiązania spółek kapitałowych



MARIUSZ JURKIEWICZ, MAGDALENA BYLINA, PIOTR STASIAK

I. Wprowadzenie

Polski system prawny w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe charakteryzuje się swoistą dwutorowością. Z jednej strony zasadą jest, że obowiązek regulowania zobowiązań podatkowych spoczywa na podatniku, którym w przypadku spółek kapitałowych jest sama spółka. Z drugiej jednak strony ustawodawca wprowadził instytucję subsydiarnej odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki. W przypadku spółek kapitałowych – odmiennie niż w przypadku spółek osobowych – wspólnicy nie odpowiadają bowiem za zobowiązania spółek. W związku z tym ustawodawca uznał, że zasadnym jest rozszerzenie tej odpowiedzialności na członków zarządu, gdyż to ci mają realny wpływ na sytuację konkretnej spółki, prowadząc jej sprawy, podejmując decyzje i reprezentując ją w relacjach z innymi podmiotami. Pomimo istnienia ram prawnych określających odpowiedzialność za zobowiązania spółek kapitałowych, zagadnienie to wciąż budzi wiele wątpliwości zarówno w kontekście polskich, jak i unijnych przepisów, na co szczególną uwagę zwrócił Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, kierując do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalne w tym zakresie.

II . Przestanki odpowiedzialności podatkowej członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki oraz przesłanki zwalniające członków zarządu od tej odpowiedzialności

Przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej na gruncie polskiego porządku prawnego określa art. 116 Ordynacji podatkowej¹. Zgodnie z tym przepisem członkowie zarządu spółki odpowiadają za jej zobowiązania w przypadku całościowej lub częściowej bezskuteczności egzekucji z jej majątku oraz faktycznego pełnienia funkcji członka zarządu w momencie powstania zobowiązania podatkowego, z którego wynikają zaległości podatkowe. Członek zarządu może uwolnić się jednak od odpowiedzialności, jeżeli wykaze, że we właściwym czasie zgłoszony został wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Odpowiedzialność członka zarządu wyłącza również wykazanie, że niezgłoszenie takiego wniosku nastąpiło bez jego winy, oraz wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części².

Taka konstrukcja odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółek, w których pełnili oni funkcję zarządczą, na pierwszy rzut oka zdaje się sugerować, że jest to odpowiedzialność

oparta na cywilnej zasadzie winy. Takie postrzeganie opisywanej instytucji ma jednak jedynie charakter pozorny. W rzeczywistości bowiem dla przypisania członkom zarządu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek powstałe w okresie pełnienia przez nich funkcji nie jest wymagane udowodnienie ich winy w powstaniu zaległości podatkowych, a niewywiązywanie się spółek z ciążących na nich obowiązków podatkowych w przypadku bezskuteczności egzekucji z ich majątku jest przypisywane *ipso iure* członkom ich zarządów. Z perspektywy natomiast organów podatkowych sytuacja taka jest traktowana tak, jakby to sam członek zarządu dopuścił się zaniedbań w tym zakresie. W konsekwencji, pomimo pozornej odpowiedzialności opartej na winie, należy uznać, iż odpowiedzialność członków zarządu w omawianym kontekście stanowi odpowiedzialność na zasadzie ryzyka³.

Bezskuteczność egzekucji z majątku spółki

Z art. 116 Ordynacji podatkowej wynika, że pierwszym warunkiem, jaki musi zostać spełniony, aby możliwe stało się przypisanie członkom zarządu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek, jest bezskuteczność egzekucji z majątku spółki będącej podatnikiem.

Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych bezskuteczność egzekucji w rozumieniu art. 116 Ordynacji podatkowej oznacza, że w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucyjny egzekucji skierowanej do majątku spółki nie doszło do zaspokojenia

wierzyciela. Pod pojęciem bezskutecznej egzekucji należy zatem rozumieć sytuację, w której nie ma wątpliwości, że nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki⁴.

Ponadto w doktrynie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym przesłanka bezskuteczności egzekucji zostaje spełniona tylko wówczas, gdy postępowanie egzekucyjne będzie wszczęte i prowadzone – czy to według przepisów Kodeksu postępowania cywilnego⁵, czy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁶, a także w razie oddalenia wniosku spółki o ogłoszenie upadłości z powodu braku majątku potrzebnego na zaspokojenie kosztów postępowania⁷. Aby zatem możliwe stało się pociągnięcie członków zarządu do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, konieczne jest wszczęcie egzekucji z majątku spółki oraz jej bezskuteczność.

W przypadku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji z majątku spółki oraz próby przypisania przez organy podatkowe odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe członkom zarządu, ustawodawca przewidział możliwość uwolnienia się od tej odpowiedzialności w sytuacji spełnienia przesłanek określonych w dalszej części art. 116 Ordynacji podatkowej, o czym szerzej poniżej.

Przesłanka zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego lub zatwierdzenia układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu we właściwym czasie

Jedną z przesłanek uwalniających członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe

spółki jest w myśl art. 116 § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu.

Problematycznym okazuje się jednak zrozumienie użytego we wskazanym przepisie terminu „właściwego czasu”. Ocena w tym zakresie wymaga rzetelnej analizy obiektywnych kryteriów obrazujących kondycję finansową danej spółki, gdyż czas właściwy do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości określany jest w oparciu o okoliczności faktyczne konkretnej sprawy i za każdym razem musi uwzględniać stan finansowy i majątkowy konkretnej spółki⁸. Z tego względu członek zarządu zobowiązany jest do wykazania należytej staranności w działaniach zmierzających do wszczęcia postępowania upadłościowego, restrukturyzacyjnego czy układowego. Jak wyjaśnił przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu: *Osoba zainteresowana (w tym członek zarządu) winna wykazać brak winy, czyli udowodnić stosowną argumentacją swoją staranność oraz fakt, że uchybienie określonemu obowiązkowi było od niej niezależne*⁹.

Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swoich najnowszych orzeczeń posłużył się bardziej do określonym pojęciem „właściwego czasu”, określając czas właściwy na zgłoszenie wniosku o upadłość jako moment, w którym członek zarządu wie albo przy dołożeniu należytej staranności powinien wiedzieć, że spółka nie jest już w stanie zaspokoić w całości wszystkich wierzycieli¹⁰. Jednocześnie należy jednak zaznaczyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych obserwuje się tendencję do coraz bardziej rygorystycznej interpretacji pojęcia „wła-

ściwego czasu”. W tym kontekście sądy odwołują się do przepisów prawa upadłościowego¹¹, precyzując, że wniosek taki winien zostać złożony nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, jaką jest niewypłacalność, definiovana na gruncie przepisów prawa upadłościowego jako utrata zdolności do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych¹².

Tak przyjęte rozwiązanie jawi się jako wysoce niekorzystne dla członków zarządów spółek, które nie regulują swoich zaległości podatkowych. Jak wynika z przytoczonego orzecznictwa sądów administracyjnych, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości powinno nastąpić w terminie 30 dni od wystąpienia stanu niewypłacalności. W praktyce jednak nierzadko dochodzi do sytuacji, w których byli członkowie zarządu, nie posiadając już aktualnej wiedzy o kondycji finansowej spółki, dowiadują się o potencjalnej odpowiedzialności podatkowej ze znacznym opóźnieniem, uniemożliwiającym im skuteczne złożenie stosownego wniosku w wymaganym terminie. Często pojawienie się zaległości podatkowych jest bowiem skutkiem zdarzeń, które nastąpiły po tym, jak członek zarządu przestał pełnić tę funkcję w danej spółce, lub na skutek zmiany podejścia do rozumienia przepisów podatkowych przez organy podatkowe i sądy administracyjne.

Ponadto warunkiem niezbędnym przypisania odpowiedzialności członkom zarządu jest uprzednia bezskuteczność egzekucji z majątku spółki, co także implikuje wpływ znacznego czasu i dodatkowo ogranicza możliwość skorzystania z omawianej przesłanki. W konsekwencji, interpretacja prezentowana przez Naczelny Sąd Administra-

cyjny wydaje się być nadmiernie rygorystyczna i zawężająca możliwość skorzystania z instytucji zwolnienia od odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki do wąskiego grona przypadków.

dwóch elementów: obiektywnego, czyli bezprawności zachowania i subiektywnego, tj. woli i świadomości podejmowanego działania, co można określić jako subiektywno-obiektywną teorię winy¹⁴.

z wnioskiem o ogłoszenie upadłości oraz wina nieumyślna w formie niedbalstwa, która opiera się na możliwości przewidywania istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność

Dokonując analizy przepisów Ordynacji podatkowej, należy jednak zauważyć, że ustawodawca nie zdecydował się na zdefiniowanie pojęcia „winy”.

Przesłanka braku winy w niezłożeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego lub zatwierdzenia układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu

Warto wskazać, że choć konstrukcja odpowiedzialności członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe uregulowana w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej nie jest oparta na zasadzie winy, to członek zarządu może się także uwolnić od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, wykazując brak zawinienia w niezłożeniu w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, co wprost wynika z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b wskazanej ustawy.

Dokonując analizy przepisów Ordynacji podatkowej, należy jednak zauważyć, że ustawodawca nie zdecydował się na zdefiniowanie pojęcia „winy”. Z tego względu zarówno sądy, jak i przedstawiciele doktryny zgodnie odwołują się do pojęcia „winy” określone w art. 415 Kodeksu cywilnego¹³. Na gruncie wskazanego przepisu wina powiązana jest z koniecznym wystąpieniem

Sądy wskazują także, że wina w ujęciu normatywnym powinna być postrzegana przez pryzmat art. 9 Kodeksu karnego¹⁵, a zatem z uwzględnieniem umyślności i nieumyślności. Z tego też względu przesłanka braku winy, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej, dotyczy zarówno winy umyślnej, jak i nieumyślnej, a tej ostatniej zarówno w postaci lekkomyślności, jak i niedbalstwa¹⁶. Szczególną uwagę w kontekście rozpatrywanej kwestii należy zwrócić na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lutego 2024 r., sygn. III FSK 456/21¹⁷, w którym Sąd wskazał: Wina w ujęciu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p., w kontekście niezłożenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, to zarówno wina umyślna i związana z nią świadomość istnienia wymagalnych co do wysokości zobowiązań podatkowych i konieczności ich terminowego regulowania, z konsekwencjami na wypadek ich nieuregulowania, jak i wina nieumyślna w postaci lekkomyślności, która opiera się na przewidywaniu istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia

wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Rozważając kryterium winy nieumyślnej, należy przyjąć obiektywny miernik staranności, jakiej można wymagać od strony należycie dbającej o swoje interesy. Podobnie Naczelny Sąd Administracyjny uznał w wyroku z dnia 27 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1633/21¹⁸.

Tym samym uznać należy, że pomimo iż odpowiedzialność członków zarządów za zobowiązania podatkowe spółek jest odpowiedzialnością na zasadzie ryzyka, gdyż możliwe jest przypisanie im odpowiedzialności bez wykazania ich winy w powstaniu zaległości, a wina odgrywa znaczącą rolę w kontekście przesłanek zwalniających członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółek.

Przesłanka wskazania mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części

Kolejna z przesłanek warunkujących uwolnienie członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności, uregulowana na gruncie art. 116 §

1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, również budzi pewne wątpliwości interpretacyjne. W świetle tego przepisu członek zarządu zostaje zwolniony od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeśli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu wskaże mienie spółki pozwalające na zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części. Co istotne, obowiązek wykazania istnienia przesłanek wyłączających odpowiedzialność spoczywa na członku zarządu¹⁹.

ności, weryfikacja tej kwestii wymaga każdorazowej indywidualnej analizy z uwzględnieniem specyfiki danego przypadku. Pojęcie „znacznej części” należy interpretować w taki sposób, aby obejmowała ona mienie o wartości realnej, konkretnej i rzeczywiście istniejącej w momencie prowadzenia postępowania. Wartość ta musi być adekwatna do skali zaległości podatkowych spółki, stanowiąc realną podstawę ich zaspokojenia. Tylko realnie istniejące mienie, dokładnie zidentyfikowane i istniejące w momencie, w którym

istotne braki w obecnym systemie prawnym. W judykaturze prezentowane jest bowiem jednolite stanowisko, że za wskazanie mienia, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, może być uznane takie wskazanie, na podstawie którego organ może, w sposób prosty i niewymagający podejmowania dodatkowych czynności w celu poszukiwania składników majątku lub ustalenia praw do tego mienia, dokonać jego sprzedaży i pokrycia zaległości w znacznej części²⁴.

Nie można zatem uznać za wystarczające wskazania jedynie takiego majątku, który umożliwiałby zaspokojenie niewielkiej części zaległości podatkowych.

Podczas analizy tego przepisu szczególnie problematyczna staje się kwestia określenia „znacznej części”, która nie posiada swej definicji na gruncie Ordynacji podatkowej. W powszechnym rozumieniu „znaczny” oznacza „dość duży, znaczący²⁰”. Nie można zatem uznać za wystarczające wskazania jedynie takiego majątku, który umożliwiałby zaspokojenie niewielkiej części zaległości podatkowych. Jednocześnie nie sposób wskazać na uniwersalny próg zaspokojenia, którego osiągnięcie automatycznie wypełniałoby przesłankę możliwości zaspokojenia zobowiązań w sposób znaczny²¹. Mimo dominującego w orzecznictwie i literaturze poglądu, zgodnie z którym za „znaczącą część” w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej należy uznać minimum połowę wartości dochodzonej należ-

toczy się postępowanie dotyczące przeniesienia odpowiedzialności, wypełnia bowiem przesłankę zwalniającą członka zarządu od odpowiedzialności z art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej²².

Zwolnienie od odpowiedzialności podatkowej spółki poprzez wskazanie majątku wystarczającego do zaspokojenia zaległości podatkowych, choć wydaje się rozwiązaniem zabezpieczającym interesy członków zarządu, w praktyce okazuje się być iluzoryczne. Dopóki nie zapadnie ostateczna decyzja administracyjna lub sądowa, podatnik pozostaje w niepewności co do skuteczności dokonanego wskazania. Ponadto praktyka organów podatkowych i sądów, polegająca na odrzucaniu wskazania trudno zbywalnego majątku²³ i kontynuowaniu postępowania, ujawnia

Stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne w zakresie właściwego zrozumienia terminu „znacznej części” powoduje, że omawiana przesłanka zwalniająca członków zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek zdaje się być jedynie zwolnieniem pustym, z którego skorzystanie jest praktycznie niemożliwe. Co więcej, prezentując przedmiotowe stanowisko, sądy zdają się pomijać art. 2a Ordynacji podatkowej regulujący zasadę rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa na korzyść podatnika, a takie podejście budzi zastrzeżenia co do sprawiedliwości i proporcjonalności obciążania członków zarządu odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe spółek.

Brak definicji „znacznej części”, o czym mowa była w powyższej

części niniejszego wywodu, skłania do postawienia tezy, że nic nie stoi na przeszkodzie dla ustawodawcy przed wprowadzeniem do porządku prawa podatkowego legalnej definicji przedmiotowego stwierdzenia, tak jak uczynione to zostało w Kodeksie karnym. Skoro bowiem ustawodawca wprowadził do Kodeksu karnego rozdział XIV poświęcony objaśnieniu wyrażeń ustawowych, gdzie uregulowane zostało, jak należy rozumieć określenia takie jak „mienie znacznej wartości” oraz „mienie wielkiej wartości”, to zdawać by się mogło, że bez większych problemów mogłoby to uczynić również w ramach Ordynacji podatkowej, zwłaszcza biorąc pod uwagę problemy, jakie niesie za sobą wskazane niedookreślenie²⁵. Wprowadzenie takowych definicji wzmocniłoby sytuację członków zarządu poprzez umożliwienie im argumentowania, że skutecznie wskazali „znaczną część” mienia, a tym samym uwolnili się od odpowiedzialności. W świetle znacznego zróżnicowania potencjalnych zobowiązań podatkowych oraz braku proporcjonalności tych zobowiązań wobec pojęcia „znacznego mienia” w przypadku zdefiniowania go jako konkretnej kwoty, a także z uwzględnieniem definicji legalnych zawartych w Kodeksie karnym, zasadne wydaje się rozważenie wprowadzenia regulacji w przepisach podatkowych definiujących „znaczące mienie” jako procentowe określenie wysokości zobowiązania podatkowego, co zapewni bardziej adekwatne i sprawiedliwe podejście do tej kwestii.

Warto również zauważyć, że przepisy regulujące odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółek kapitałowych nie określają, kto, kiedy i w jaki sposób powinien dokonać oceny, czy wskazane mienie wykazuje wystarczającą wartość do zaspokojenia zaległości podatkowej

w znacznej części. W praktyce takiej oceny dokonują organy podatkowe w toku prowadzonego postępowania w oparciu o oszacowanie wartości rynkowej mienia i ocenę rynku zbytu. Procentowe uregulowanie przedmiotowej kwestii umożliwiłoby zatem łatwe zweryfikowanie, czy członek zarządu faktycznie wykonał określone ustawą czynności, które mogłyby go uwolnić od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. W rezultacie przyjęcia takowych konstrukcji, po stronie członka zarządu powstałby obowiązek wykazania wartości wskazywanego przedmiotu, czy to poprzez profesjonalną wycenę lub operat, czy też przez przedstawienie samodzielnie oszacowanej wartości rynkowej. Niezależnie od przyjętego sposobu wyceny, z barków organów podatkowych ściągnięty zostałby ewentualny obowiązek określenia, czy przekazane mienie faktycznie pokrywa „znaczną część” należności publicznoprawnej.

W celu zapewnienia skutecznej ochrony praw członków zarządu zasadnym zdaje się być również wprowadzenie instytucji rejestru/zgłoszenia zbliżonego w swej funkcji do postępowania w przedmiocie złożenia przedmiotu świadczenia do depozytu sądowego, znanej z Kodeksu postępowania cywilnego²⁶, mającej swoją materialną podstawę w Kodeksie cywilnym²⁷, która to umożliwiłaby członkowi zarządu realne zabezpieczenie swoich praw jeszcze przed wydaniem ostatecznego rozstrzygnięcia.

W ten sposób członek zarządu mógłby wskazać rzeczzone mienie do takowego hipotetycznego rejestru/zgłoszenia, a obowiązek wydania postanowienia w tym zakresie umożliwiłby organowi dopuszczenie się automatyzmu i zbagatelizowania faktu istnienia takiego mienia.

Tym sposobem organ podatkowy nie miałby problemu w dopro-

wadzeniu do uregulowania stosownych należności publicznoprawnych, a podatnik mógłby być spokojny, że postulat wskazania mienia został przez niego niepodważalnie wykonany.

Kwestia wyceny przedmiotu tego hipotetycznego rejestru/zgłoszenia, w ocenie autorów, mogłaby zostać uregulowana w następujący sposób: rzeczoną wycenę zainteresowany członek zarządu powinien móc dokonać samodzielnie w oparciu o metodę określoną w ustawie (np. według cen rynkowych mienia), jednakże w razie jej zakwestionowania przez organ podatkowy procedura powinna przewidywać możliwość wystąpienia o profesjonalną wycenę, wykonaną przez biegłego rzeczoznawcę, a określona następnie przez taki podmiot wartość powinna być niekwestionowalna. Tak określona wartość mienia byłaby następnie porównywana z rzeczywistą wartością zaległości podatkowej.

Taki hipotetyczny rejestr/zgłoszenie zabezpieczyłby zatem interes podatnika w taki sposób, że złożenie mienia o wartości równej wysokości należności publicznoprawnej, której wartość została niepodważalnie określona, wyłączyłoby możliwość podważenia przez organy podatkowe kwestii wartości zbywczej majątku zainteresowanego, tak jak ma to miejsce przy określaniu podstaw zastosowania zabezpieczenia z Ordynacji podatkowej.

III. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w kontekście pytań prejudycjalnych WSA we Wrocławiu do TSUE oraz orzecznictwa TSUE

Abstrahując jednak od powyższych rozważań, warto zwrócić także uwagę na pojawiające się wątpliwości

co do rozległości odpowiedzialności członków zarządów spółek oraz automatyzmu przypisywania członkom zarządu odpowiedzialności za zaległości spółek niezależnie od okoliczności powstania samych zobowiązań, jak i wpływu członka zarządu na brak zapłaty podatku. Na powyższe szczególną uwagę zwrócił Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, który postanowieniami z dnia 25 stycznia 2024 r.²⁸ i z dnia 31 stycznia 2024 r.²⁹ zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniami prejudycjalnymi dotyczącymi zgodności z prawem unijnym polskich przepisów oraz praktyki w zakresie pociągania do odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2024 r. w sprawie o sygnaturze I SA/Wr 4/23

W ramach postanowienia z dnia 25 stycznia 2024 r. WSA we Wrocławiu skierował do TSUE następujące pytanie: 1. Czy art. 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 z późn. zm.) w związku z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.Urz.UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 13; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka) oraz art. 17 (prawo własności), art. 41 (prawo do dobrej administracji) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz.UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 389), a także gwarantowane przez prawo Unii Europejskiej: zasada proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do obrony należy interpretować w ten sposób, że sprzeczna z nimi jest regulacja krajowa i oparta na niej praktyka krajowa, zgodnie z którymi odmawia się osobie fizycznej (członkowi zarządu osoby prawnej), która może ponosić całym

swoim majątkiem prywatnym solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, prawa do czynnego udziału w postępowaniu mającym na celu określenie osobie prawnej ww. zobowiązania podatkowego w formie ostatecznej decyzji organu podatkowego, a jednocześnie w odrębnym postępowaniu, zmierzającym do stwierdzenia solidtarnej odpowiedzialności rzeczowej osoby fizycznej za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, osoba ta pozbawiona jest adekwatnego środka do skutecznego zakwestionowania poczynionych wcześniej ustaleń i ocen, co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego osoby prawnej – zawartych w decyzji ostatecznej organu podatkowego wydanej uprzednio bez udziału tejże osoby fizycznej, która to decyzja w konsekwencji stanowi prejudykat w tymże postępowaniu na mocy przepisu krajowego potwierdzonego praktyką krajową? Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w swojej ocenie prawnej słusznie wskazał na występowanie niezgodności między krajowymi regulacjami dotyczącymi odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółek a normami prawa Unii Europejskiej, w tym z Dyrektywą VAT³⁰ i Traktatem o Unii Europejskiej³¹ oraz z zasadą proporcjonalności, stanowiącą jedną z podstawowych zasad prawa unijnego.

Analizując odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki, w pierwszej kolejności niezbędne jest wskazanie, że przepis art. 116 Ordynacji podatkowej jest niejako następcą art. 299 Kodeksu spółek handlowych regulującego odpowiedzialność członków zarządu za długi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w przypadku bezskuteczności egzekucji z majątku spółki. Co istotne, zgodnie z art. 299 § 2 Kodeksu spółek handlowych członek zarządu może się uwolnić od solidtarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, jeśli wykaże,

że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydano postanowienie o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu, albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo że pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu wierzyciel nie poniósł szkody.

Jak zatem wynika z przytoczonego przepisu, jedną z przesłanek zwalniających członka zarządu z odpowiedzialności za długi cywilne spółki, która jednocześnie nie występuje w przypadku przesłanek zwalniających z odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, jest brak szkody po stronie wierzyciela. Oznacza to, że członek zarządu musi udowodnić, iż niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nie spowodowało zmniejszenia majątku, z którego wierzyciel mógłby zaspokoić swoje roszczenie. Szkoda, o której mowa w art. 299 § 2 Kodeksu spółek handlowych, odpowiada bowiem różnicy w potencjale majątkowym spółki, jaka wystąpiła, a do której nie doszłoby, gdyby we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki. Sytuacja, w której stopień zaspokojenia wierzyciela kształtowałby się tak samo mimo niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, oznacza zarazem brak adekwatnego związku przyczynowego między zaniechaniem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości przez członka zarządu i szkodą doznana przez wierzyciela³².

W przypadku odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki brak

jest możliwości przyjęcia takiej linii obrony. Warto jednak podkreślić, że odmiennosć reżimu odpowiedzialności członków zarządu w kontekście zobowiązań podatkowych wynika z publicznoprawnego charakteru tych zobowiązań. W odróżnieniu od wierzycieli cywilnych, trudno bowiem byłoby wykazać powstanie takiej szkody po stronie Skarbu Państwa. Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe opiera się na założeniu, że członkowie zarządu, jako osoby zarządzające spółką, mają obowiąz-

W obliczu mniejszej ilości przesłanek zwalniających członków zarządu spółek kapitałowych od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek w porównaniu do przesłanek zwalniających od odpowiedzialności cywilnej, a także problemów interpretacyjnych i praktycznych w zakresie możliwości skorzystania przez członków zarządu z przesłanek uregulowanych na gruncie art. 116 Ordynacji podatkowej, odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółek kapitałowych zdaje się mieć cha-

du czy zakwestionowania wysokości zobowiązania podatkowego poprzez zaskarżenie decyzji wydanej w postępowaniu określającym to zobowiązanie. Stwarza to sytuację prawną, w której zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym (mimo iż członkowie zarządu nie są formalnie stroną, lecz mogą ponosić odpowiedzialność jak strona), nie znajduje pełnego zastosowania. W konsekwencji członkowie zarządów pozbawieni są możliwości efektywnej obrony swoich praw w sytuacji, gdy po bezsku-

Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe opiera się na założeniu, że członkowie zarządu, jako osoby zarządzające spółką, mają obowiązek dbać o terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych.

zek dbać o terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych. Wystarczy, że spółka nie uregulowała zobowiązań podatkowych w terminie, a egzekucja z jej majątku okazała się bezskuteczna, aby członek zarządu mógł zostać pociągnięty do odpowiedzialności. W praktyce oznacza to, że członkowie zarządu spółek kapitałowych muszą ze szczególną starannością monitorować sytuację finansową spółki i dbać o terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych. Zaniedbania w tym zakresie mogą skutkować osobistą odpowiedzialnością majątkową członków zarządu, nawet jeśli nie doszło do faktycznego uszczerbku w majątku Skarbu Państwa.

rakter abstrakcyjny i absolutny. Abstrakcyjność odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółek kapitałowych przejawia się w szczególności w braku możliwości aktywnego uczestnictwa członków zarządów spółek kapitałowych w postępowaniach podatkowych prowadzonych przeciwko spółkom, pomimo ryzyka ich osobistej odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Członkom zarządu odpowiadającym za zobowiązania podatkowe spółek nie przysługują bowiem prawa przysługujące stronom postępowania. Tym samym członkowie zarządu pozbawieni są m.in. możliwości złożenia wniosku o przeprowadzenie dowo-

tecznej egzekucji z majątku spółki mogą zostać obciążeni zaległościami podatkowymi spółki. Pytanie prejudycjalne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu ujawnia zatem istotną lukę w systemie prawnym, polegającą na braku gwarancji proceduralnych dla osób trzecich, których sytuacja prawna może ulec istotnej zmianie w wyniku decyzji podatkowej wydanej wobec podmiotu, w którym pełnią lub pełnili funkcję.

Należy ponadto zauważyć, że odpowiedzialność członków zarządów spółek kapitałowych dotyczy również odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, co wynika z art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podat-

kowej³³. Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny, przepisy art. 107 oraz 116 Ordynacji podatkowej wyrażają bowiem jedną, choć rozczłonkowaną treściowo, normę prawną. Nie może zatem budzić wątpliwości, że normatywna odpowiedzialność członków zarządów obejmuje nie tylko zaległości podatkowe spółek, ale także inne należności wymienione w art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej, w tym także odsetki za zwłokę oraz koszty postępowania egzekucyjnego³⁴. Zatem precyzyjne ustale-

szenia upadłości³⁷. To co równie istotne to fakt, że wydanie decyzji, o której mowa w art. 53a, wobec innych podmiotów niż podatnik (w tym osób trzecich) jest wykluczone³⁸, dlatego szczególnej mocy nabiera określenie odsetek oraz okresów ich niepobierania w tytule wykonawczym.

Brak wyszczególnienia w tytule wykonawczym przerw w naliczaniu odsetek daje podatnikowi prawo do wniesienia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyj-

nikowi byłaby niedopuszczalnym wyjściem poza ramy postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej³⁹.

Warto również wskazać, że w obecnym stanie prawnym w przypadku błędnego przypisania odpowiedzialności członkowi zarządu za zobowiązania podatkowe spółki, nie ma on możliwości ubiegania się o stwierdzenie nieważności decyzji na podstawie art. 247 Ordynacji podatkowej. Sądy administracyjne zgodnie wskazują, że kwestia prawi-

Normatywna odpowiedzialność członków zarządów obejmuje nie tylko zaległości podatkowe spółek, ale także inne należności wymienione w art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej.

nie przez organ podatkowy wysokości tych odsetek, z uwzględnieniem wszelkich przerw w ich naliczaniu, staje się niezbędnym elementem prawidłowego określenia zakresu tej odpowiedzialności.

Wysokość odsetek może wynikać z decyzji wydanej na podstawie art. 53a Ordynacji podatkowej lub zostać określona w tytule wykonawczym, w którym należy między innymi wskazać okresy, za jakie nie nalicza się odsetek³⁵. Członek zarządu nie może ponosić odpowiedzialności za odsetki od zaległości podatkowych w stopniu większym niż sama spółka³⁶, dlatego też odpowiedzialność członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki nie obejmuje odsetek za zwłokę od zaległości za okres od daty ogło-

nej. Uprawnienie takie przysługuje jednak wyłącznie na etapie postępowania egzekucyjnego i to wyłącznie podatnikowi, a zatem spółce kapitałowej, wobec której prowadzone jest postępowanie. W kontekście odpowiedzialności osoby trzeciej wysokość odsetek jest ustalana na podstawie istniejących tytułów wykonawczych, bez ponownego ich precyzowania, a uprawnienie do zakwestionowania wysokości odsetek w momencie nieskorzystania z tego prawa przez spółkę nie przechodzi na osobę trzecią, która ponosi odpowiedzialność za dług podatnika. Mimo potencjalnej odpowiedzialności majątkiem prywatnym członków zarządów, sądy zgodnie wskazują, że próba rozszerzenia uprawnień osoby trzeciej o środki zaskarżenia przysługujące wyłącznie podat-

dłowości poczynionych przez organ ustaleń faktycznych pozostaje poza przedmiotem postępowania, którym jest nieważność decyzji. Jeżeli bowiem w postępowaniu zwykłym ustalono, że zaistniały przesłanki odpowiedzialności członka zarządu, a ocena tych przesłanek należała do sfery oceny faktów, ponowne kwestionowanie tego rozstrzygnięcia w drodze nadzwyczajnego środka prawnego, takiego jak stwierdzenie nieważności decyzji, jest niedopuszczalne⁴⁰. Takie podejście rodzi jednak wątpliwości w zakresie równowagi pomiędzy zasadą trwałości decyzji podatkowych zawartą w art. 128 Ordynacji podatkowej a prawem do rzetelnego procesu wynikającym z art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wartości⁴¹. Z jednej strony zasada trwa-

łości decyzji podatkowych ma na celu m.in. zapewnienie pewności obrotu prawnego i ochronę interesu publicznego. Z drugiej strony prawo do rzetelnego procesu stanowi jedno z podstawowych praw człowieka, które obejmuje m.in. prawo do skutecznego środka odwoławczego.

Konflikt między tymi dwoma zasadami może prowadzić do sytuacji, w której członek zarządu, który uważa, że został niesłusznie pociągnięty do odpowiedzialności, może mieć ograniczone możliwości obrony swoich praw. Zwłaszcza w przypadku, gdy ustalenie przesłanek odpowiedzialności opiera się na ocenie faktów, a nie na błędnej wykładni prawa, szanse na skuteczne zaskarżenie prawomocnego wyroku w drodze nadzwyczajnego środka prawnego są niewielkie. Należy jednak podkreślić, że prawo do rzetelnego procesu nie jest prawem absolutnym. Jego realizacja musi być rozważana w kontekście innych ważnych wartości prawnych, takich jak trwałość decyzji podatkowych czy prawomocność orzeczeń sądowych. W związku z tym, w celu zapewnienia odpowiedniej ochrony zarówno interesu publicznego, jak i interesu jednostki, niezbędne jest wypracowanie przez prawodawcę i sądownictwo jasnych i przejrzystych kryteriów określających prawa przysługujące członkom zarządu odpowiadającym za zobowiązania spółek oraz przyjęcie bardziej elastycznego podejścia w tym zakresie.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2024 r. w sprawie o sygnaturze I SA/Wr 966/22

Postanowieniem z dnia 31 stycznia 2024 r. WSA we Wrocławiu zwrócił się natomiast do TSUE z następującym pytaniem: 1. Czy wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie

wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1; dalej dyrektywa VAT), w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864)2; dalej TFUE) i art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz.UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 1; dalej Karta) oraz zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej członka zarządu osoby prawnej za zobowiązania z tytułu VAT tej osoby prawnej bez wcześniejszego ustalenia, czy taki członek zarządu działał w złej wierze albo że jego zachowaniem można było zarzucić zawiniony błąd lub też niedbalstwo? Wrocławski sąd zasadnie zwrócił uwagę na związek odpowiedzialności subsydiarnej członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki oraz ustalenie, czy działał on w złej wierze albo że jego zachowaniem można było zarzucić zawiniony błąd lub niedbalstwo. Automatyczne przypisywanie odpowiedzialności solidarnej członkowi zarządu, bez możliwości indywidualnej obrony i bez analizy jego konkretnych działań, narusza bowiem fundamentalne zasady gwarantowane przez prawo unijne. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, mechanizm solidarnej odpowiedzialności podatkowej, pozbawiający osobę trzecią możliwości uwolnienia się od tej odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu świadczącego o braku powiązania z działaniami podatnika, jest niezgodny w szczególności z zasadą proporcjonalności. W swych orzeczeniach TSUE wskazuje bowiem: *Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, bez umożliwienia tej osobie uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu,*

*iz nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności*⁴².

Skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia do wyznaczenia dłużnika solidarnego innego niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru musi być zatem w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym te osoby. Wobec tego państwa członkowskie chcąc wprowadzić taką instytucję, powinny precyzyjnie określić, w jakich sytuacjach i na jakiej podstawie osoba trzecia może zostać obciążona odpowiedzialnością podatkową⁴³.

Ponadto w kontekście możliwości przypisania solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osobie innej niż zobowiązana do zapłaty podatku, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w swym dotychczasowym orzecznictwie konsekwentnie podkreślał znaczenie oceny, czy dana osoba działała w dobrej wierze, kierując się uzasadnionym przekonaniem co do legalności dokonywanych czynności oraz dochowując należytej staranności, jakiej można oczekiwać od rzetelnego podmiotu gospodarczego⁴⁴. Istotne jest również, aby osoba trzecia, której potencjalnie może zostać przypisana solidarna odpowiedzialność podatkowa, podjęła wszelkie kroki, których można od niej rozsądnie żądać, w celu upewnienia się, że jej działania nie przyczyniają się w żaden sposób do udziału w oszustwie podatkowym⁴⁵. Polski ustawodawca nie uwzględniając powyższych okoliczności wskazywanych w orzecznictwie Trybunału, naruszył fundamentalne zasady prawa unijnego, jednocześnie przyczyniając się do braku pewności prawnej i niesprawiedliwych skutków dla osób trzecich.

IV. Rewolucyjne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie o sygnaturze C-277/24 (Adjak)

Dnia 27 lutego 2025 r. w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału przez WSA we Wrocławiu, postanowieniem z dnia 25 stycznia 2024 r., TSUE wydał wyrok⁴⁶, w którym uznał, że osoba trzecia w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej powinna mieć możliwość skutecznego podważenia ustaleń faktycznych i prawnych dokonanych przez organ podatkowy w ramach postępowania podatkowego oraz mieć dostęp do jego akt. Takie stanowisko TSUE powoduje, że dotychczasowa odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek oparta o zasadę ryzyka nabiera cech odpowiedzialności opartej na zasadzie winy, bowiem członkowie zarządu uzyskają możliwość skutecznej obrony poprzez możliwość kwestionowania treści decyzji kierowanej do spółki.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odpowiadając na pytania prejudycjalne, w pierwszej kolejności zaznaczył, że państwa członkowskie, choć dysponują pewną swobodą w realizacji celu wynikającego z art. 273 dyrektywy VAT, jakim jest zapewnienie skutecznego poboru VAT i zwalczanie przestępczości podatkowej, muszą działać w zgodzie z prawem unijnym, w szczególności respektując zasadę prawa do obrony, pewności prawa i proporcjonalności. Trybunał wskazał, że prawo do obrony, choć nie jest absolutne, musi być respektowane, natomiast zasada pewności prawa nie może usprawiedliwiać jego naruszania. Co więcej, środki

stosowane przez państwa członkowskie w celu realizacji założeń wynikających z art. 273 dyrektywy VAT muszą być adekwatne i nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów fiskalnych.

W konsekwencji TSUE uznał, że o ile sama instytucja odpowiedzialności solidarnej członków zarządu ze spółką za jej zobowiązania podatkowe, służąca zapewnieniu skutecznego poboru VAT i zwalczaniu przestępczości podatkowej, nie narusza prawa unijnego, o tyle kluczowe jest zapewnienie członkom zarządu możliwości skutecznego podważenia ustaleń faktycznych i prawnych dokonanych w postępowaniu przeciwko spółce, w toku postępowania w sprawie jej odpowiedzialności solidarnej.

Jak bowiem wskazał TSUE: Art. 273 dyrektywy VAT w związku z art. 325 ust. 1 TFUE, prawem do obrony i zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym i praktyce krajowej, zgodnie z którymi osoba trzecia, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, nie może być stroną w postępowaniu podatkowym prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej w celu ustalenia jej zobowiązania podatkowego, bez uszczerbku dla konieczności, by ta osoba trzecia w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej mogła skutecznie podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ podatkowy w ramach postępowania podatkowego i mieć dostęp do jego akt, z poszanowaniem praw wspomnianej osoby prawnej lub innych osób trzecich. Bezsprzecznie należy zatem uznać, że wyrok TSUE stanowi fundamentalny punkt zwrotny w ochronie praw członków zarządu, którzy stają w obliczu odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe

spółek kapitałowych. Orzeczenie to wyznaczając kluczowe gwarancje procesowe, takie jak dostęp do akt sprawy oraz możliwość efektywnego podważenia ustaleń faktycznych i prawnych organów podatkowych, stwarza realną szansę na aktywne uczestnictwo członków zarządu w postępowaniach, a w konsekwencji skuteczną obronę. Wyposażenie członków zarządu we wskazane uprawnienia stanowi gwarancję rzetelnego procesu oraz wyraz realizacji zasad unijnych, w szczególności prawa do rzetelnego procesu wynikającego z art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz prawa do skutecznego środka odwoławczego uregulowanego w art. 13 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r.⁴⁷

Co więcej, przełomowy charakter wyroku uzasadnia stosowanie go w odniesieniu do wszystkich spraw, niezależnie od ich aktualnego statusu. W konsekwencji, wraz z publikacją orzeczenia w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniu 22 kwietnia 2025 r. możliwe stało się wznowienie postępowań przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi, co stworzyło szansę na ponowne rozpatrzenie spraw, w których doszło do naruszenia praw członków zarządu.

Wyrok TSUE stanowi zatem istotny krok w kierunku wzmocnienia ochrony praw osób zarządzających spółkami kapitałowymi. Poprzez ustanowienie minimalnych standardów proceduralnych Trybunał przyczynia się do zapewnienia rzetelności i sprawiedliwości postępowań podatkowych. Daje on członkom zarządu narzędzia prawne, które umożliwiają im skuteczną obronę przed nieuzasadnionymi roszczeniami i chronią ich przed negatywnymi konsekwencjami decyzji podejmowanych przez organy podatkowe.

Wyrok TSUE z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie o sygnaturze C-278/24 (Genzyński)

Dnia 30 kwietnia 2025 r. w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne WSA we Wrocławiu skierowane do Trybunału dnia 31 stycznia 2024 r.⁴⁸, TSUE wydał kolejny wyrok⁴⁹ wzmacniający pozycję członków zarządu w kontekście ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek.

Podobnie jak w przypadku wyroku z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie o sygnaturze C-277/24 (Adjak),

jego zapłaty, bez umożliwienia tej osobie uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby bowiem oczywiście nieproporcjonalne (...) W tych okolicznościach skorzystanie przez państwa członkowskie z przyznanego im uprawnienia do wyznaczenia dłużnika

spółek, którzy zostali pociągnięci do odpowiedzialności za zaległości podatkowe tych podmiotów. Najważniejszym skutkiem jest uzyskanie możliwości skutecznej obrony przed przypisywaną odpowiedzialnością. Członek zarządu będzie mógł bowiem wykazać, że niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w określonym terminie wynikało z przyczyn obiektywnych, a także że w danym okresie działał z należytą starannością, podejmując wszelkie możliwe kroki w celu poprawy sytuacji finansowej spółki.

Za przepisy zgodne z zasadą proporcjonalności nie można uznać przepisów krajowych, wprowadzających odpowiedzialność solidarną na zasadzie ryzyka członków zarządu za zaległości podatkowe spółek.

Trybunał w pierwszej kolejności zaznaczył, że o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw Skarbu Państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu. Za przepisy zgodne z tą zasadą oraz zasadami prawa unijnego, w szczególności zasadą proporcjonalności, nie można natomiast uznać przepisów krajowych, wprowadzających odpowiedzialność solidarną na zasadzie ryzyka, a zatem odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek, uregulowanej w art. 116 Ordynacji podatkowej. Jak bowiem wskazał Trybunał: *Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do*

solidarnego innego niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru musi być w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym te osoby. Ponadto TSUE wskazał, że przy ocenie spełnienia przesłanki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz przesłanki niezgłoszenia takiego wniosku we właściwym czasie, członkowie lub byli członkowie zarządu, którzy zostali pociągnięci do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek, powinni mieć możliwość powołania się na dochowanie należytej staranności wymaganej przy prowadzeniu spraw spółki.

Takie stanowisko TSUE niesie za sobą istotne skutki dla członków oraz byłych członków zarządów

Jednocześnie stanowisko prezentowane przez TSUE w omawianym orzeczeniu oznacza, że organy podatkowe oraz sądy administracyjne rozpatrując kwestię odpowiedzialności członków zarządu, będą musiały wziąć pod rozwagę, czy dany członek zarządu dołożył wszelkich starań, aby zapobiec powstaniu lub pogłębieniu stanu niewypłacalności spółki oraz czy jego działania (lub zaniechania) w tym zakresie były zgodne z wymaganym standardem staranności. Tym samym omawiane orzeczenie nakłada na organy podatkowe obowiązki bardziej wnikliwego badania okoliczności sprawy, w tym analizy działań podejmowanych przez członków zarządu w kontekście ich staranności. Nie wystarczy już samo

stwierdzenie niezłożenia wniosku o upadłość w terminie.

Podsumowując, orzeczenie TSUE wprowadza istotną zmianę w dotychczasowym podejściu do odpowiedzialności członków zarządu, dając im realną możliwość obrony poprzez powołanie się na dochowanie należytej staranności, co z kolei nakłada na organy podatkowe i sądy obowiązek bardziej szczegółowej

Artykuł 45 ust. 1 Konstytucji ustanawia zasadę, zgodnie z którą każda sprawa powinna być rozpatrzona sprawiedliwie i jawnie, bez zbędnych opóźnień, przez sąd właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły. Prawo to jest zagwarantowane wszystkim potencjalnym uczestnikom postępowań sądowych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) uznaje

prawa do sądu, które obejmuje dostęp do skutecznego środka prawnego przed sądem mającym pełną jurysdykcję, niezawisłym i bezstronnym; ii) prawa do określonej jakości procedury, czyli prawa do obrony, obejmującego prawo do uczestnictwa oraz prawo do wysłuchania, równość stron, jawność postępowania i jego prowadzenie w rozsądnym terminie.

Podsumowując, orzeczenie TSUE wprowadza istotną zmianę w dotychczasowym podejściu do odpowiedzialności członków zarządu, dając im realną możliwość obrony poprzez powołanie się na dochowanie należytej staranności.

i zindywidualizowanej oceny okoliczności każdej sprawy. Pomimo iż przedmiotowe orzeczenie zostało wydane w kontekście podatku od towarów i usług, należy uznać, że jego znaczenie wykracza poza ramy tego konkretnego podatku, a wnioski wynikające z omawianego orzeczenia mogą być uwzględniane również w sprawach dotyczących innych kategorii podatków. Konkluzje Trybunału wynikają bowiem z fundamentalnych zasad, które są takie same dla całego unijnego systemu prawnego.

Prawo do obrony w kontekście wyroku Adjak i Genzyński

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na kwestię prawa do obrony, przez które powinny być rozpatrywane powyższe wyroki.

się, że konstytucyjne prawo do sądu obejmuje w szczególności następujące elementy: i) prawo dostępu do sądu, czyli możliwość inicjacji procedury przed sądem spełniającym określone kryteria (właściwym, niezależnym, bezstronnym i niezawisłym); ii) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności; iii) prawo do uzyskania wyroku sądowego, czyli prawo do otrzymania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd. Te trzy elementy zostały określone w wyroku TK z dnia 9 czerwca 1998 r., sygnatura K 28/97.

Rzetelny proces to zatem zespół gwarancji, jakie powinien spełniać odpowiednio ukształtowany proces sądowy. Prawo do rzetelnego procesu należy rozpatrywać na co najmniej dwóch płaszczyznach: i)

W kontekście rzetelnego procesu należy także zwrócić uwagę na regulacje unijne, a w szczególności na art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r.⁵⁰ i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej⁵¹. Stosownie do art. 6 ust. 1 Konwencji każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą, przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Postępowanie przed sądem jest jawne, jednak prasa i publiczność mogą być wyłączone z całości lub części rozprawy sądowej ze względów obyczajowych, z uwagi na porzą-

dek publiczny lub bezpieczeństwo państwowe w społeczeństwie demokratycznym, gdy wymaga tego dobro małoletnich lub gdy służy to ochronie życia prywatnego stron albo też w okolicznościach szczególnych, w granicach uznanych przez sąd za bezwzględnie konieczne, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom wymiaru sprawiedliwości.

Tożsame uprawnienie przyznaje także art. 47 Karty, zgodnie z którym każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

W orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka podkreśla się jednocześnie, że środek odwoławczy musi być osiągalny, odpowiedni i skuteczny w danej sprawie⁵². Prawo do tego środka nie może być jedynie teoretyczne i iluzoryczne, ale musi być praktyczne i efektywne⁵³. Celem tego przepisu jest bowiem to, aby to przede wszystkim krajowy system zapewniał środki wystarczające dla ochrony praw konwencyjnych⁵⁴. W orzecznictwie ETPCz podkreśla się także, że jednym z wymogów rzetelnego procesu jest „równość broni”, co oznacza, że każda ze stron musi mieć zapewnioną możliwość przedstawienia swojej sprawy w warunkach, które nie stawiają jej w niekorzystnej sytuacji w stosunku do przeciwnika⁵⁵.

Prawo do rzetelnego procesu jest zatem niczym innym jak proceduralnym wyrazem godności jednostki. Istotą tego prawa jest za-

pewnienie każdej osobie możliwości uczestnictwa w danym postępowaniu, nawet jeśli może ono zakończyć się dla niej niekorzystnie⁵⁶. Przedstawiciele doktryny podkreślają, że prawo do bycia wysłuchanym oraz prawo do obrony są cenione i uznawane wyłącznie z perspektywy proceduralnej, niezależnie od wyniku procesu, którego są częścią. Dzięki tym prawom jednostka ma możliwość wpływania na decyzje dotyczące jej spraw poprzez aktywny udział w postępowaniu.

Tym samym więc ww. wyroki TSUE, tj. C-277/24 i C-278/24 oraz postawienie w nich nacisku na zapewnienie prawa do udziału w postępowaniu, którego wynik bezpośrednio wpływa na sytuację prawno-procesową członka zarządu, należy uznać za realizujące i wzmacniające postulat zapewnienia każdemu skutecznego prawa do obrony w toku prowadzonych względem niego czynności kontrolnych, sądowych i innych.

VI. Podsumowanie

Analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kontekście obowiązującej obecnie treści art. 116 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, iż aktualny system prawny nie uwzględnia istotnych w ocenie TSUE okoliczności, takich jak kwestia winy członka zarządu za powstanie zaległości podatkowych czy też dochowanie przez niego należytej staranności i działanie w dobrej wierze. Wobec tego polskie sądy nie oceniają, czy członek zarządu przyczynił się do powstania zaległości podatkowej w jakikolwiek sposób. Podstawą powstania odpowiedzialności na gruncie art. 116 Ordynacji podatkowej jest bowiem sam fakt bycia członkiem zarządu. Wprowadzenie elementów, na które zwraca uwagę

TSUE, do oceny odpowiedzialności członków zarządu zdaje się zatem być niezbędne dla złagodzenia nadmiernej surowości obowiązujących regulacji oraz zapewnienia ich zgodności z zasadami unijnymi.

Należy jednak podkreślić, iż w rezultacie wyroków TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C277/24 oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24, w których Trybunał orzekł o niezgodności polskich przepisów z prawem unijnym w odpowiedzi na pytania prejudycjalne wrocławskiego sądu, członkowie zarządów zyskali silne argumenty prawne umożliwiające im skuteczne kwestionowanie dotychczasowej restrykcyjnej praktyki pociągania ich do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek w przypadku braku przyczynienia się do powstania zaległości. Korzystne dla członków zarządów rozstrzygnięcia TSUE z pewnością staną się podstawą do wznowienia postępowań zakończonych dla nich negatywnie zarówno na etapie organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych – z uwagi na wydanie orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, mających wpływ na treść wydanego wobec członków zarządu orzeczenia lub decyzji. ↪



MARIUSZ JURKIEWICZ,
DORADCA PODATKOWY



MAGDALENA BYLINA



PIOTR STASIAK

1_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm., dalej jako: „Ordynacja podatkowa”).

2_ Art. 116 §1 pkt 1 i pkt 2 Ordynacji podatkowej.

3_ Tak przykładowo w: A. Lutkiewicz-Rucińska [w:] Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, LEX/el. 2025, art. 474: Dłużnik jest odpowiedzialny za działania i zaniechania osób, o których mowa w art. 474, „jak za własne działanie lub zaniechanie”. Taka konstrukcja prawna oznacza, że działania lub zaniechania osób trzecich są niejako przypisywane dłużnikowi, tj. z punktu widzenia wierzyciela jest tak, jakby to sam dłużnik działał lub dopuścił się określonych zaniechań.

4_ Zob. przykładowo wyrok NSA z 19.01.2018 r., II FSK 3637/15, LEX nr 2468092, wyrok NSA z 20.01.2017 r., I FSK 977/15, LEX nr 2254544, wyrok NSA z 3.08.2017 r., II FSK 807/17, LEX nr 2359673, wyrok WSA w Gdańsku z 28.01.2020 r., I SA/Gd 807/19, LEX nr 2784934.

5_ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1568 z późn. zm.).

6_ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 132).

7_ S. Babiarsz [w:] B. Dauter, W. Gurba, r. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiarsz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 116.

8_ Tak przykładowo w wyroku NSA z 1.08.2019 r., II FSK 2684/17, LEX nr 2723955: Kwestia badania „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustalaną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy oraz w wyroku WSA w Gdańsku z 26.03.2024 r., I SA/Gd 130/24, LEX nr 3699936: Oceny w tym zakresie należy dokonywać przy uwzględnieniu obiektywnych kryteriów dotyczących sytuacji finansowej spółki, gdyż czas właściwy do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości ustalany jest w oparciu o okoliczności faktyczne konkretnej sprawy i musi za każdym razem odnosić się do stanu finansowego, majątkowego konkretnej spółki.

9_ Wyrok WSA w Poznaniu z 21.03.2024 r., I SA/Po 977/22, LEX nr 3700732.

10_ Wyrok NSA z 29.02.2024 r., III FSK 4560/21, LEX nr 3701809.

11_ Tak przykładowo w wyroku NSA z 7.03.2023 r., III FSK 1757/21, LEX nr 3594102: Podkreślić w tym miejscu należy, że współstosowanie art. 116 §1 ust. 1 lit. a o.p. oraz odpowiednich przepisów Prawa upadłościowego i naprawczego jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia terminów i pojęć „zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości”. Zagadnienia te są natomiast całościowo uregulowane w Prawie upadłościowym, tak więc bez odwołania się do niego zastosowanie wymienionego na początku przepisu prawa podatkowego nie byłoby możliwe. Czas właściwy do zgłoszenia wniosku o upadłość należy zatem oceniać poprzez odniesienie się do pojęcia niewypłacalności, użytego w Prawie upadłościowym i naprawczym oraz wskazanych w nim terminów, oznaczonych dla upadłego (jego organów) do zgłoszenia wniosku o upadłość.

12_ Art. 11 ust. 1 Ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 794).

13_ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.).

14_ L. Jantowski [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, wyd. II, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2024, art. 415.

15_ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 17 z późn. zm.), dalej zwana: „Kodeks Karny”.

16_ Wyrok WSA w Białymstoku z 25.10.2023 r., I SA/Bk 331/23, LEX nr 3628584, Wyrok NSA z 27.01.2023 r., III FSK 1633/21, LEX nr 3553053.

17_ Wyrok NSA z 29.02.2024 r., III FSK 4560/21, LEX nr 3701809.

18_ Wyrok NSA z 27.01.2023 r., III FSK 1633/21, LEX nr 3553053.

19_ Wyrok NSA z 30.10.2019 r., II FSK 3776/17, LEX nr 2743480.

20_ <https://sjp.pwn.pl/sjp/znaczn;2546856.html> (dostęp: 24.07.2024).

21_ M. Domagała, Przesłanki uwolnienia się członków zarządu od odpowiedzialności podatkowej spółek kapitałowych, Toruński Rocznik Podatkowy, 2017, s. 288.

22_ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 5.02.2020 r., I SA/Gl 1221/19, LEX nr 2791236.

23_ Tak przykładowo w wyroku WSA w Gdańsku z 13.05.2014 r., I SA/Gd 961/13, LEX nr 1467413: Z odpowiedzial-

ności za zobowiązania Spółki nie zwalnia członka zarządu także to, że istnieje potencjalna możliwość zbycia mienia stanowiącego własność tego podmiotu. Istotą uwolnienia się od odpowiedzialności na podstawie przesłanki z art. 116 §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej jest realne doprowadzenie do spłaty istniejących zaległości podatkowych, co w przypadku egzekucji z mienia spółki jest realizowane poprzez sprzedaż tego mienia i pozyskanie środków pieniężnych. Jak tymczasem wynika z akt sprawy, już na etapie prowadzonej egzekucji brak było zainteresowania zajęciem mieniem Spółki, co uniemożliwiało jego sprzedaż w drodze licytacji i pozyskanie środków pieniężnych na spłatę zobowiązań podatkowych. Istniały zatem uzasadnione podstawy do stwierdzenia, że mienie przejęte przez wierzyciela nie doprowadzi do zaspokojenia zobowiązań publicznoprawnych z uwagi na rzeczywiste trudności ze zbyciem majątku Spółki. Zatem wskazanie mienia spółki, którego sprzedaż nie gwarantuje pozyskania środków na spłatę zobowiązań podatkowych, nie może być uznane za okoliczność zwalniającą członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości spółki kapitałowej.

24_ Tak przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2022 r., sygn. III SA/Wa 1843/21 oraz wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2022 r., sygn. III FSK 428/21.

25_ Art. 115 § 5 i 6 Kodeksu karnego.

26_ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1568 z późn. zm.), dalej zwana: „Kodeks postępowania cywilnego”.

27_ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.), dalej zwana: „Kodeks cywilny”.

28_ Postanowienie WSA we Wrocławiu z 25.01.2024 r., I SA/Wr 4/23, LEX nr 3702679.

29_ Postanowienie WSA we Wrocławiu z 31.01.2024 r., I SA/Wr 966/22, LEX nr 3699282.

30_ 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 z późn. zm., dalej jako: „Dyrektywa VAT”).

31_ Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).

32_ Wyrok SN z 6.11.2020 r., I CSK 4/19, LEX nr 3076386.

33. Zgodnie z art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają również za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. Z uwagi na brak odmiennych regulacji w zakresie odpowiedzialności członków zarządów za odsetki od zaległości podatkowych spółek kapitałowych, przepis ten znajduje również zastosowanie w omawianych przypadkach.

34. Wyrok NSA z 5.12.2024 r., III FSK 313/24, LEX nr 3824022.

35. Wyrok NSA z 27.09.2022 r., III FSK 873/21, LEX nr 3432528.

36. Wyrok WSA w Warszawie z 16.02.2021 r., III SA/Wa 1006/20, LEX nr 3148534.

37. Zob. przykładowo wyrok NSA z 4.09.2019 r., II FSK 3090/17, LEX nr 2744817, wyrok NSA z 14.02.2018 r., II FSK 320/16, LEX nr 2468022.

38. S. Babiarz [w:] B. Dauter, W. Gurba, r. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiarz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 53(a).

39. Tak w wyroku NSA z 27.09.2022 r., III FSK 873/21, LEX nr 3432528: Brak określenia w tytule wykonawczym przerw w naliczaniu odsetek, uprawnia podatkownika do zakwestionowania takiego stanowiska poprzez wniesienie zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Uprawnienie takie przysługuje jednak na etapie postępowania egzekucyjnego i to wyłącznie podatnikowi. W postępowaniu o odpowiedzialności osoby trzeciej nie określa się odrębnie wysokości odsetek, jakie obciążają podatnika (w konsekwencji osobę trzecią), przyjmując ich wartość na podstawie wystawionych tytułów wykonawczych, wskazujących podatnika jako zobowiązanego. Skoro organ podatkowy jest zobowiązany „przenieść” wielkość odsetek od zaległości podatkowej podatnika wskazanych w tytułach wykonawczych, kwestionowanie braku określenia przerw w ich naliczaniu w postępowaniu o odpowiedzialności osoby trzeciej nie jest możliwe. Pominięcie ewentualnych przerw w naliczaniu odsetek mógł kwestionować wyłącznie zobowiązany (spółka) w postępowaniu egzekucyjnym. Uprawnienie takie zostało mu przyznane w postaci środka zaskarżenia, jakim są zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Prawo do podważenia pominięcia wskazania przerw w naliczaniu odsetek nie przechodzi na osobę trzecią, jeżeli podatnik za którego dług ponosi ona odpowiedzialność tego nie uczynił i to

niezależnie z jakich powodów. Brak jest bowiem ku temu podstaw prawnych. Odpowiedzialność osoby trzeciej nie będzie przy tym większa niż samego podatnika. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby do wyposażenia osoby trzeciej w instrument prawny przewidziany dla innego postępowania i innego podmiotu. Stanowiłoby to zatem wykroczenie poza granice postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Analogicznie również w: wyroku NSA z 27.09.2022 r., III FSK 1742/21, LEX nr 3432459, wyroku NSA z 16.04.2024 r., III FSK 5044/21, LEX nr 3734300 i wyroku NSA z 5.12.2024 r., III FSK 314/24, LEX nr 3824023.

40. Zob. przykładowo wyrok NSA z 31.08.2017 r., I GSK 2098/15, LEX nr 2395953, wyrok NSA z 12.06.2008 r., I FSK 776/07, LEX nr 468864, wyrok NSA z 23.02.2017 r., I FSK 1122/15, LEX nr 2249149, wyrok NSA z 27.08.2024 r., III FSK 1012/23, LEX nr 3772707.

41. Konwencja O OCHRONIE PRAW CZŁOWIEKA I PODSTAWOWYCH WOLNOŚCI sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).

42. Wyrok TS z 14.11.2024 r., C-613/23, KL PRZECIWKO STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, LEX nr 3778616, Wyrok TS z 13.10.2022 r., C-1/21, MC PRZECIWKO DIREKTOR NA DIREKTSIA „OBZHALVANE I DANACHNO-OSIGURITELNA PRAKTIKA” VELIKO TARNOVO PRI TSENTRALNO UPRAVLENIE NA NATSIONALNATA AGENTSIA ZA PRIHODITE., LEX nr 3416925.

43. Por. Wyrok TS z 13.10.2022 r., C-1/21, MC PRZECIWKO DIREKTOR NA DIREKTSIA „OBZHALVANE I DANACHNO-OSIGURITELNA PRAKTIKA” VELIKO TARNOVO PRI TSENTRALNO UPRAVLENIE NA NATSIONALNATA AGENTSIA ZA PRIHODITE., LEX nr 3416925.

44. Tak w wyroku TS z 14.11.2024 r., C-613/23, KL PRZECIWKO STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, LEX nr 3778616 oraz wyroku TS z 13.10.2022 r., C-1/21, MC PRZECIWKO DIREKTOR NA DIREKTSIA „OBZHALVANE I DANACHNO-OSIGURITELNA PRAKTIKA” VELIKO TARNOVO PRI TSENTRALNO UPRAVLENIE NA NATSIONALNATA AGENTSIA ZA PRIHODITE., LEX nr 3416925: Okoliczność, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, dochowując wszelkiej staranności przetworzonego podmiotu gospodarczego,

że przedsięwzięta ona wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, oraz że jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, stanowią czynniki, które należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego uregulowania należnego VAT.

45. Por. wyrok TS z 20.05.2021 r., C-4/20, „ALTI” OOD PRZECIWKO DIREKTOR NA DIREKTSIA „OBZHALVANE I DANACHNO-OSIGURITELNA PRAKTIKA” PLOVDIV PRI TSENTRALNO UPRAVLENIE NA NATSIONALNATA AGENTSIA ZA PRIHODITE, LEX nr 3175553 oraz wyrok TS z 21.12.2011 r., C-499/10, VLAAMSE OLIEMAATSCHAPPIJ NV v. FOD FINANCIËN, ZOTSIS 2011, nr 12C, poz. I-14191.

46. Wyrok TSUE z 27.02.2025 r., C277/24, M. B. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu.

47. (Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284; dalej: „Konwencja”).

48. Postanowienie WSA we Wrocławiu z 31.01.2024 r., I SA/Wr 966/22, LEX nr 3699282.

49. Wyrok TS z 30.04.2025 r., C-278/24, P. K. PRZECIWKO DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ WE WROCŁAWIU., LEX nr 3856522.

50. Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284; dalej: „Konwencja”.

51. Dz. U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, str. 1 z późn. zm.; dalej: „Karta”.

52. Zob. decyzja ETPCz z dnia 28 maja 2002 r., URBAŃCZYK przeciwko Polsce, skarga nr 33777/96.

53. Zob. wyrok ETPCz z dnia 29 marca 2006 r., SCORDINO przeciwko WŁOCHOM, skarga nr 36813/97.

54. Zob. wyrok ETPCz z dnia 26 października 2000 r., KUDŁA przeciwko Polsce, skarga nr 30210/96.

55. Zob. wyrok ETPCz z dnia 27 października 1993 r., Dombo Beheer B.V. przeciwko Holandii Seria A nr. 274 oraz wyrok ETPCz z dnia 22 września 1994 r., HENTRICH przeciwko Francji, skarga nr 13616/88.

56. D. Dominik-Ogińska, 6. Godność proceduralna w sprawach podatkowych [w:] Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

Utrwalona

praktyka interpretacyjna

w praktyce



*Utrwalona praktyka interpretacyjna miała być
narzędziem ułatwiającym życie podatników.
W codziennym funkcjonowaniu okazała się jednak
narzędziem generującym więcej pytań niż odpowiedzi,
bowiem podatnicy nie są przekonani co do możliwości
i spełnienia kryteriów do jej zastosowania.*

MARIUSZ JURKIEWICZ, PIOTR STASIAK, KAROLINA ZEMCZAK

Natomiast organy podatkowe i sądy administracyjne niechętnie przychylają się do stanowisk podatników, którzy powołują się na interpretacje indywidualne wydane co prawda w innych sprawach, ale mające bezpośrednie zastosowanie do występującego u nich stanu faktycznego.

Utrwalona praktyka interpretacyjna nie jest instrumentem nowym, została bowiem wprowadzona ustawą z 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. poz. 2255 z późn. zm., dalej: „Nowelizacja”), którą ustawodawca zdecydował się wzbogacić katalog uprawnień przysługujących podatnikom poprzez rozszerzenie pojęcia „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” również na interpretacje indywidualne w taki sposób, aby podatnicy mogli rozpatrywać swoją sytuację prawno-podatkową także w oparciu o interpretacje indywidualne, które nie zostały wydane w stosunku do nich.

Z uzasadnienia Nowelizacji wskazać należy zasadnicze jej cele. Zmiana miała bowiem na celu uproszczenie procesu uzyskiwania ochrony dla podatników stosujących się do objaśnień podatkowych, eliminując konieczność składania wniosków o interpretacje indywidualne. Miała zostać usprawniona praca organów podatkowych, zmniejszając liczbę wydawanych interpretacji dotyczących mniej istotnych, ale problematycznych kwestii. Podatnicy mieli zostać zachęceni do zapoznawania się z objaśnieniami, co miało poprawić ich znajomość

prawa i procedur podatkowych. W efekcie liczba wniosków o interpretacje indywidualne powinna się zmniejszyć, gdyż objaśnienia podatkowe miały mieć wystarczającą ochronę w wielu przypadkach.

Aby chronić podatników przed skutkami zmiany interpretacji przepisów bez zmiany samych przepisów, co mogłoby skutkować koniecznością dopłaty podatku, zaproponowano zapewnienie takiej samej ochrony, jak w przypadku interpretacji ogólnych, objaśnień podatkowych i interpretacji indywidualnych – podatnikom, którzy nie posiadali interpretacji indywidualnej, o ile stosowali się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Dzięki temu podatnicy ci mieli nie być narażeni na dodatkowe obciążenia podatkowe w przypadku zmiany interpretacji przepisów¹.

Tak też wzmiankowane uzasadnienie stanowi, że: *Zmiana ma na celu ułatwienie podatnikom uzyskania szybszej ochrony w związku z ich zastosowaniem się do treści objaśnień podatkowych, bez konieczności występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. oraz W celu ochrony podatników przed ponoszeniem konsekwencji zmiany wykładni przepisów [...], proponuje się zapewnienie takiej samej ochrony, jak zapewniają interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe oraz interpretacje indywidualne również dla podatników nieposiadających interpretacji indywidualnej – o ile stosowali się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej [...].*

Praktyka lat pokazuje jednak, że, że założenia i cele nowelizacji nie zostały co do zasady osiągnięte. Zasadne wydaje się być stwierdzenie,

że w opozycji do słusznych założeń ustawodawcy przepisy zostały sformułowane w sposób niewystarczający. Pozwoliło to organom podatkowym na *de facto* zbagatelizowanie postulatu stosowania się do „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” i uznawania jej za faktycznie wykształconą w analogicznych sprawach.

Ponadto z pola widzenia organów podatkowych zniknął całkowicie wgląd na wykładnię autentyczną, czyli pochodzącą bezpośrednio od ustawodawcy, uzasadniającą wprowadzenie lub zmianę danego przepisu do porządku prawnego. W niniejszej sprawie bowiem zasadniczym celem ustawodawcy była *ochrona podatników przed ponoszeniem konsekwencji zmiany wykładni przepisów*. Jeśli więc rzeczoną celem było *de facto* wzmocnienie pozycji podatników, to za pozbawione podstaw należy uznać bagatelizowanie wprowadzonych Nowelizacją instytucji przez organy podatkowe, tak jak ma to miejsce w praktyce. W dalszej części wskazane zostaną zasadnicze powody, przez które zdaniem autorów zaprezentowana instytucja wprowadzona Nowelizacją nie funkcjonuje w założony sposób.

Podniesione problemy związane z funkcjonowaniem Nowelizacji przejawiają się m.in. w dużej ilości wydanych i obecnych w obrocie prawnym interpretacji indywidualnych. Na podstawie informacji o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2024 roku wskazać można, że w latach 2009–2024 wydano łącznie 463 240 interpretacji indywidualnych. Ponadto tylko w samym 2024 r. wpłynęło 31 586

wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, z czego wydano ich 25 176². Skala, jaka się zarysowuje, pokazuje, że po pierwsze: podatnicy nadal chętnie korzystają z uzyskania interpretacji indywidualnej jako „pewniejszego” środka zabezpieczenia ich interesów, a po drugie: ogrom (463 240!) obecnych interpretacji, dostępnych do wglądu, czyni niemalże niewykonalnym zapoznanie się z wszystkimi, które dotyczą interesującego podatnika zagadnienia³.

1. Koncepcja i cel stosowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej oraz związane z nią wątpliwości

Jak wspomniano, Nowelizacja wprowadziła mechanizmy ochronne dla podatników, którzy stosują się do określonych wytycznych i praktyk interpretacyjnych. Zgodnie z dodanym § 4 do art. 14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”), jeśli podatnik w danym okresie rozliczeniowym postępuje zgodnie z objaśnieniami podatkowymi lub utrwaloną praktyką interpretacyjną organów Krajowej Administracji Skarbowej, to przysługują mu określone zabezpieczenia wynikające z przepisów art. 14k–14m Ordynacji podatkowej.

Utrwalona praktyka interpretacyjna, jak określono w § 5 ww. przepisu, odnosi się do dominujących wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów prawa podatkowego, które są spójne w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym. Obejmuje to zarówno okres rozliczeniowy, w któ-

rym podatnik się znajduje, jak i 12 miesięcy poprzedzających ten okres rozliczeniowy.

Co istotne, również z objaśnień do projektu ustawy wynika, że przeważającym i zasadniczym celem ustawodawcy było poszerzenie katalogu uprawnień podatników oraz wzbogacenie wachlarza możliwości zabezpieczenia ich interesów.

Podatnicy pragnący skorzystać z utrwalonej praktyki interpretacyjnej muszą zatem spełnić trzy zasadnicze przesłanki: i) interpretacje, na które się powołują, muszą być wydane w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych i stanach prawnych, ii) w tym samym okresie rozliczeniowym oraz w okresie 12 miesięcy poprzedzających ten okres, a także iii) muszą odzwierciedlać dominujące wyjaśnienia.

W praktyce jednak realizacja tych wymogów napotyka na trudności, które przede wszystkim bazują na rozumieniu i stosowaniu pojęcia „takich samych stanów faktycznych”, które można uznać za „dominujące” w okresie 12 miesięcy poprzedzających okres rozliczeniowy, w którym opisany jest stan faktyczny.

Wynika to z semantyki i kwestii precyzyjnego określenia dwóch z opisywanych przesłanek – tożsamości stanów faktycznych i prawnych oraz dominującego rozumienia interpretacji przepisów. To, co podatnik uznaje za zgodne z tymi kryteriami, może zostać zakwestionowane przez organy podatkowe, które w przypadku dopatrzenia się nawet drobnych różnic w stanie faktycznym, mogą uniemożliwić powołanie się na daną interpretację.

Kwestią problematyczną jest również nieprecyzyjne i wątpliwe co do zasadności posłużenie się ograniczeniem terminowym w postaci rzekomego obowiązywania utrwalonej praktyki w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik zdecyduje

się z niej skorzystać, oraz w okresie 12 miesięcy poprzedzających ten okres.

Wątpliwości budzi również kwestia tego, kiedy praktykę można uznać za utrwaloną. Ustawodawca nie posługuje się jakąkolwiek wskazówką, która mogłaby wesprzeć w określeniu, w jakim momencie praktyka staje się „utrwaloną”, a wyjaśnienia „dominujące”. Skutkuje to tym, że ani organy podatkowe, ani podatnicy nigdy nie mają pewności, że w sprawie już doszło albo jeszcze nie doszło do wykształcenia się utrwalonej praktyki, co również powoduje kompletną sprzeczność z celem wprowadzenia do porządku prawnego rzeczowej konstrukcji.

Analiza orzecznictwa sądów powszechnych oraz Sądu Najwyższego również nie dostarcza żadnej definicji pojęcia „utrwalonej praktyki”. Mimo to jednak podkreślenia wymaga, że pojęcie „utrwalonej praktyki” samo w sobie jest powszechnie stosowane dla opisywania praktyki orzeczniczej⁴. Tym samym wskazać należy, że akceptowanym i powszechnym jest uzasadnienie podejmowanych działań poprzez odniesienie się do „utrwalonej praktyki” zapatrywania na podobne sprawy.

Zdaje się, że z pola widzenia organów podatkowych niejako znikła okoliczność wydawania i obecności w obrocie szeregu wyjaśnień dotyczących różnorodnych kwestii prawno-podatkowych, jak chociażby *Metodyka dochowywania należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu biznesu*, która została wydana przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD) lub wydana przez Ministerstwo Finansów *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. Problem polega jednak na tym, że

organy nie uznają takowych metodyk za element tzw. „miękkiego prawa” (ang. soft law) i pomijają argumenty podatników, które wskazują na zgodność działania z wzmiankowanymi metodykami. Na przykładzie spraw związanych z badaniem przez organy spełnienia przesłanki należytej staranności w odniesieniu do potencjalnego wyłudzenia podatku VAT organy zdają się bezrefleksyjnie, wbrew metodyce i orzecznictwu, dążyć jedynie do wydania decyzji wymiarowej względem podatnika. Zdawać by się mogło, że

interpretacji, wyroków, objaśnień i poglądów doktryny, bowiem w ten właśnie sposób rzeczona praktyka staje się „utrwaloną”. Co do zasady organy podatkowe powinny stosować się do wydanych przez siebie wyjaśnień i przyjętej wykładni stosowania przepisów prawa. Wymaga tego również treść art. 2a Ordynacji podatkowej, który powinien chronić podatników w sytuacji, w której przepis jest na tyle niejasny, że wymaga wydania odpowiedniej wykładni, przykładowo przez Ministra Finansów.

Finansów przyjmuje odmienne stanowisko w interpretacjach podatkowych dotyczących identycznego stanu faktycznego, to takie działanie jest sprzeczne z zasadą zaufania, zwłaszcza gdy od czasu wydania wcześniejszych interpretacji stan prawny nie uległ zmianie⁷.

Wskazać należy zatem, że nawet nieuregulowana w przepisach prawa instytucja utrwalonej praktyki interpretacyjnej była znana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Obecny był również problem niestosowania się i pomijania

W codziennym funkcjonowaniu okazała się jednak narzędziem generującym więcej pytań niż odpowiedzi.

kwestie sprawiedliwościowe ustępują potrzebie zwiększenia ogólnej ilości „zakończonych” spraw⁵.

Autorzy poddają zatem pod rozważenie, czy skoro w obrocie prawnym funkcjonują przepisy regulujące pojęcie utrwalonej praktyki interpretacyjnej, to dlaczego nie zostały ich dyspozycją objęte wzmiankowane metodyki i wyjaśnienia? Jaki jest sens i uzasadnienie dla ich wydawania i przygotowywania, skoro w momencie, kiedy znajdują one zastosowanie, okazuje się, że organy bagatelizują ich znaczenie? W ocenie autorów, praktyka interpretacyjna powinna być czymś więcej, niż jest obecnie i powinien się do niej zaliczać znacznie szerszy katalog treści. Mowa jest bowiem o „utrwaleniu”, a nie tak nie utrwała jakiejś praktyki, jak „obudowanie” jej szeregiem treści, publikacji,

2. Podejście przed Nowelizacją

Przed wprowadzeniem Nowelizacji utrwalona praktyka interpretacyjna była rozpatrywana na gruncie art. 121 Ordynacji podatkowej, a podejście to podbudowane zostało orzecznictwem sądów administracyjnych, które wyraźnie podkreślały zasadę zaufania do organów podatkowych, jako odgrywającą kluczową rolę w zapewnieniu pewności prawnej dla podatników. Zwracano uwagę na konieczność szczegółowego odniesienia się przez organy podatkowe do argumentów przedstawianych przez strony oraz postulatu uzasadnienia zmian w odniesieniu do wcześniejszych interpretacji w podobnych sprawach⁶. Ponadto już w 2010 r., czyli 7 lat przed Nowelizacją, podkreślano, że jeśli Minister

faktu jej występowania przez organy podatkowe, które nie uwzględniały interpretacji przepisów publikowanych przez Ministerstwo Finansów. Tym samym należy poddać w wątpliwość, czy Nowelizacja, poza formalną kodyfikacją instytucji prawnej, cokolwiek w polskiej praktyce stosowania prawa podatkowego zmieniła.

3. Kiedy utrwalona praktyka ma zastosowanie

Co do zasady, do interpretacji indywidualnej innej niż wydana bezpośrednio wobec i z wniosku danego podatnika można zastosować się jedynie w przypadku, gdy spełnione są przesłanki wynikające wprost z art. 14n § 5 Ordynacji podatkowej, tj. musi zostać wydana:

- w takim samym stanie faktycznym lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym,
- w trakcie okresu rozliczeniowego w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego,
- z wyjaśnieniem zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujących w interpretacjach indywidualnych.

Autorzy wyjaśniają poniżej, jak ich zdaniem należy rozumieć pojęcia „takich samych stanów faktycz-

języcową. Istnieją jednak powody, oparte na uznanych zasadach sądowej interpretacji prawa, które wymagają uzupełnienia wykładni literalnej o metody celowościowe, funkcjonalne i systemowe. Sąd ma obowiązek sprawdzić, czy wynik wykładni językowej jest zgodny z normami konstytucyjnymi. W przypadku stwierdzenia niezgodności zasadne jest zastosowanie metod pozajęzykowych w celu jej usunięcia. Przedstawiona interpretacja prawa jest dopuszczalna zgodnie z regułami uzasadniającymi odstęp-

Powyższe jedynie częściowo nakierowuje na właściwe zrozumienie pojęcia „takiego samego” stanu faktycznego. W związku z tym zasadne wydaje się być ponowne odniesienie do podstaw regulacji. W oparciu o wskazywane już powyżej uzasadnienie Nowelizacji, da się skonstruować obserwację, że celem regulacji była ochrona podatników przed negatywnymi konsekwencjami wynikającymi ze zmiany wykładni przepisów podatkowych, przy braku zmiany samych przepisów. Utrwalona praktyka in-

Mowa jest bowiem o „utrwaleniu”, a nie tak nie utrwała jakiejś praktyki, jak „obudowanie” jej szeregiem treści, publikacji, interpretacji, wyroków, objaśnień i poglądów doktryny.

nych i prawnych” oraz „wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego”, które dominują w interpretacjach indywidualnych.

Takie same stany faktyczne

Ustawodawca w przepisach Ordynacji podatkowej nie zawarł definicji „takiego samego” stanu faktycznego. Brak jest również odniesień i wskazówek interpretacyjnych, które pomogłyby w sposób satysfakcjonujący i pewny tę definicję wyprowadzić.

Konieczność sformułowania wskazanej definicji odsyła podatników do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wskazał, że w prawie podatkowym priorytetowo stosuje się wykładnię

stwo od wykładni literalnej, nawet jeśli daje ona jednoznaczny wynik. Wykładnia językowa nie może prowadzić do rezultatów rażąco naruszających normy konstytucyjne ani wypaczać celu prawnego interpretowanej instytucji⁸.

Tym samym, ilekroć zachodzi potrzeba wykładni przepisów szeroko pojętego prawa podatkowego, każdorazowo wykładnia językowa (literalna) powinna mieć pierwszeństwo, a dopiero w razie konieczności uzupełniona wykładnią celowościową, funkcjonalną, a w końcu systemową. Zdaniem NSA wyjście poza obręb wykładni językowej i posłużenie się pozostałymi formami wykładni jest dopuszczalne dopiero w sytuacji, kiedy dyspozycja przepisu wyłożona w oparciu o wykładnię językową prowadzi do niezgodności z Konstytucją RP.

interpretacyjna ma zatem zapewnić podatnikom poczucie pewności co do swojej – analogicznej do tej wynikającej z interpretacji i praktyki orzeczniczej – sytuacji.

W oparciu o powyższe można zatem stwierdzić, że skoro *de facto* cała regulacja nastawiona jest *stricte* na zapewnienie podatnikom dodatkowej ochrony przed ewentualną, nieuzasadnioną zmianą podejścia do danego rodzaju spraw przez organy podatkowe, to interpretację wszelkich pojęć wynikających z regulacji należy również prowadzić w duchu zasady *in dubio pro tributario*.

Dlatego też należy postawić tezę, zgodnie z którą pojęcie „takiego samego” stanu faktycznego należy rozumieć nie jako „identyczny” stan faktyczny, a jako taki, który w znacznym stopniu przejawia te

same „istotne cechy”, co analizowany stan faktyczny. Analizując wskazane cechy, powinno się w takim razie odnieść „tożsamy” charakter stanu faktycznego do wszelkich kwestii warunkujących subsumpcję i kontekst konkretnego podatku i zestawić je jednocześnie z zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika⁹. Tym samym konieczne jest, aby analiza wzmiankowanych stanów faktycznych była analizą kierowaną przez postulat ochrony interesów i praw podatników, a także powstrzymanie organów podatkowych przed nieuzasadnionym odchodzeniem od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw. Nie można tracić z pola widzenia, że stosowanie się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej ma chronić podatników, którzy często nie posiadają wiedzy w zakresie stosowania prawa podatkowego, i rozumienie określenia „takiego samego” stanu faktycznego powinno być zrozumiałe i pomocne dla podatników. Zatem niecelowe jest rozumienie tego przepisu w taki sposób, który pozwala organom podatkowym pomijać kwestię mocy ochronnej interpretacji wydanych w podobnych stanach faktycznych, co do których różnice nie są na tyle precyzyjne lub widoczne dla przeciętnego podatnika, dla którego ochrony zostały one wprowadzone do Ordynacji podatkowej.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na konsekwencję przyjęcia stanowiska przeciwnego. Uznanie, że dla możliwości powołania się na zaistnienie w sprawie okoliczności wykształcenia się utrwalonej praktyki interpretacyjnej konieczne jest, aby stany faktyczne sprawy były „identyczne”, tj. w żaden sposób nie odróżniające się od siebie, doprowadziłoby do niemożliwości powołania się na taką regulację. Tym samym analizowana instytucja mogłaby zostać uznana za martwą, ponieważ za skrajnie nieprawdopo-

dobne należy uznać, że jakiekolwiek dwie różne sprawy będą kompletnie identyczne¹⁰.

Warto w tym miejscu rozważyć również sytuację nieścisłości między stanem faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej a faktycznie mającą miejsce sytuacją wnioskodawcy. W orzecznictwie wskazuje się, że jeżeli różnica w stanie faktycznym zaprezentowanym we wniosku a rzeczywistości obowiązującym będzie *na tyle istotna, że będzie wywierała wpływ na kwalifikację prawną*, to wnioskodawca nie będzie mógł skorzystać z ochrony prawnej, jaką daje mu interpretacja indywidualna¹¹.

Judykatura nie przedstawia przykładów różnic „na tyle istotnych, że będą wywierały wpływ na kwalifikację prawną”, jednak w praktyce mogą to być co do zasady inne miesiące wykonania danej czynności, różnice w kwotach czy objętych czynnościami kontrahentach. Z drugiej strony, każda z tych okoliczności może potencjalnie wpłynąć na klasyfikację prawną, stąd każda sprawa musi być analizowana indywidualnie.

Autorzy zapatrują się na niniejszą kwestię w taki sposób, że biorąc pod uwagę dyspozycję art. 2a Ordynacji podatkowej oraz postulat działania w sposób uwzględniający słabszą pozycję podatnika w systemie prawa podatkowego, pojęcie „takiego samego stanu faktycznego” powinno być rozpatrywane w sposób szeroki, dopuszczający pewnego rodzaju marginalne różnice pomiędzy jednym a drugim stanem faktycznym, jeżeli nie wpływają one na zasadniczą istotę analizowanego zagadnienia. Nie jest bowiem możliwe znalezienie dwóch nieróżniących się od siebie niczym stanów faktycznych. Odnosząc się do wielokrotnie wzmiankowanego już celu Nowelizacji, stwierdzić należy, że stosując

wykładnię autentyczną do analizy niniejszego przepisu, powinno się kierować przede wszystkim względami wzmocniającymi sytuację podatnika i takimi, które faktycznie pozwalają mu skorzystać z przyznanego uprawnienia w sposób realny.

Zakres i sposób dominującego stosowania prawa

Podobnie jak w przypadku kwestii „takiego samego” stanu faktycznego, przepisy podatkowe nie zawierają w sobie definicji „dominującego” poglądu wynikającego z wydanych interpretacji. Zasadne wydaje się odniesienie do dosłownego znaczenia słowa „dominować”, które zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN oznacza *przewagę ilościową, jakościową lub znaczeniową jednej rzeczy nad inną*, a z kolei *przewaga* oznacza: *górowanie nad kimś, nad czymś pod jakimś względem*.

Dodatkowo odpowiedzią na powyższe problemy interpretacyjne zdaje się być pogląd wyrażony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, który stoi na stanowisku, że zgodnie z art. 14n § 5 Ordynacji podatkowej utrwalona praktyka interpretacyjna odnosi się do wyjaśnień dotyczących zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, które dominują w interpretacjach indywidualnych wydawanych w identycznych stanach faktycznych lub dotyczących takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym. Znaczenie tych instytucji polega na zapewnieniu ochrony podatnika, o której mowa w art. 14k–14m Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej, jeśli podatnik w danym okresie rozliczeniowym zastosuje się do objaśnień podatkowych lub utrwalonej praktyki

interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej, stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m Ordynacji podatkowej, co oznacza zasadę nieszkodzenia. W związku z powyższym, oraz z uwagi na art. 121 § 1 w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej (zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych), jeśli wnioskodawca powołuje się na trzy interpretacje indywidualne potwierdzające prawidłowość jego stanowiska, organ nie może ograniczyć się do stwierdzenia, że nie stanowią one powszechnej wykładni prawa i wiążą jedynie strony danego postępowania. Powinien wykazać, że stany faktyczne (zdarzenia przyszłe) tamtych interpretacji oraz bieżącej interpretacji różnią się istotnie, lub wyjaśnić, dlaczego zmienia stanowisko pomimo tożsamości tych stanów (zdarzeń)¹².

Należy podkreślić, że powyższy wyrok jedynie częściowo odpowiada na pytanie, co ustawodawca rozumiał przez „pogląd dominujący”. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, którego pogląd został przeanalizowany, stwierdził również, że już trzy interpretacje indywidualne mogą stanowić podstawę do uznania, że w danej sytuacji doszło do wykształcenia się utrwalonej praktyki interpretacyjnej¹³. Mimo to jednak obecnie brak jest w orzecznictwie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, jaka jest minimalna liczba interpretacji obecnych w obrocie prawnym, które można uznać za stanowiące „pogląd dominujący”.

Jeżeli chodzi o zapatrywanie się na pojęcie „dominującej wykładni” przez sądy powszechne i Sąd Najwyższy, to zasadniczo nie sposób znaleźć wśród nich jakiegokolwiek definicji tego pojęcia. Nie stoi to jednak na przeszkodzie dla odwoływania się do niego przez orzecznictwo¹⁴.

Jednocześnie jeśli wprost jawi się sytuacja, w której skoro zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne nie są w stanie wskazać i przyjąć jednej, wiążącej wykładni analizowanego pojęcia, to w myśl art. 2a Ordynacji podatkowej powinny rozstrzygnąć tę wątpliwość na korzyść podatnika, co oznacza wybranie najbardziej korzystnej dla podatnika wykładni. Tym samym w razie wątpliwości powinno dojść do stwierdzenia, że istnienie już jednej interpretacji, opisującej dane zagadnienie, powinno być wystarczające dla uznania, że ma ona charakter dominujący.

Tym samym możliwe jest wprowadzenie tezy, że obecność już tylko jednej interpretacji może oznaczać wykształcenie się „dominującego” poglądu, wszak nie budzi wątpliwości, że przejście od 0 do 1 to zwiększenie ilościowe o niebagatelne 100%. Jednakże biorąc pod uwagę realia obrotu prawnego i relacje między organami podatkowymi a podatnikami, za wysoce ryzykowne należy uznać budowanie argumentacji w sprawie w oparciu o utrwaloną praktykę interpretacyjną, którą wyprowadza się jedynie z istnienia jednej interpretacji.

Dlatego też autorzy tekstu opowiadają się za stanowiskiem, że dla przyjęcia istnienia „dominującego” poglądu wystarczające jest istnienie w obrocie prawnym już jednej interpretacji. Jednakże mając na względzie postulat ostrożności procesowej, za wystarczające należy uznać odwołanie się do dwóch lub więcej analogicznych interpretacji. W ten sposób możliwe jest bowiem wykazanie, że faktycznie dany pogląd został nie tylko wprowadzony do obrotu, ale również przyjęty za poprawny i wykorzystany ponownie.

Jednocześnie również należy podkreślić, że w świetle art. 121 Ordynacji podatkowej (zasada prowadzenia postępowania podatkowego

w sposób budzący zaufanie) dla zaistnienia i przyjęcia, że w sprawie mamy do czynienia z zagadnieniem, co do którego istnieje dominujący pogląd, organy podatkowe de facto nie powinny dokonywać ścisłej weryfikacji, w jakim stopniu dany pogląd został powielony w innych interpretacjach. Skoro bowiem celem wprowadzenia tej instytucji było wzmocnienie pozycji podatnika, to za niecelowe należy uznać ww. działanie.

Tym samym więc, jeśli w obecnych w obrocie i dających się odszukać interpretacjach jest wyrażony dominujący wśród nich pogląd, to podatnik, który się do niego zastosował, powinien korzystać z ochrony, nawet jeśli dogłębna analiza organu podatkowego doprowadziłaby do wniosku, że dany pogląd został wyrażony jedynie w np. 60% wszystkich interpretacji. Ma to o tyle doniosłe znaczenie, że system prawa podatkowego przewiduje „eliminację” zdezaktualizowanej interpretacji podatkowej z obrotu prawnego. Dlatego też zasadna wydaje się być teza, że skoro podatnik wie, że nieaktualna interpretacja powinna zostać usunięta z obrotu, to wszystkie te, które w nim istnieją, przedstawiają wiążące i dominujące zapatrywanie na dane zagadnienie.

W świetle powyższego z Systemu Informacji Celno-Skarbowej EUREKA¹⁵, w którym skatalogowane są wszystkie wydane interpretacje podatkowe, powinny być automatycznie usuwane interpretacje indywidualne, które, w rozumieniu utrwalonej praktyki interpretacyjnej, stały się nieaktualne, aby nie wprowadzały podatników w błąd. Obecnie interpretacje nieaktualne znajdują się w bazie EUREKA i są jedynie odpowiednio opisane jako „Nieaktualna/Zmieniona/Wygaszona/Archiwalna”. Takie interpretacje zajmują w ww. bazie na ten moment aż 5 385 stron. Jednocześnie pozo-

stawiałyby to w mocy jedynie ograniczoną ilość interpretacji sięgających do roku wstecz, nie mówiąc już o interpretacjach, które w międzyczasie zostały zmienione, uchylone lub stwierdzono ich wygaśnięcie.

W hipotetycznych, idealnych warunkach cała ww. sytuacja powinna być rozwiązana w taki sposób, że osoby zajmujące się obsługą systemu EUREKA powinny regularnie i stale kontrolować to, jakie interpretacje są w systemie ujawnione. W ten sposób hipotetycznie system powinien funkcjonować

„nadmiarowe” interpretacje powinny być na bieżąco z systemu usuwane, dzięki czemu możliwe byłoby realne zapoznanie się z tymi, które dotyczą interesującego podatnika zagadnienia i stwarzają realną możliwość wyprowadzenia z nich „dominującego” podejścia do zagadnienia.

Okres obowiązywania dominujących wyjaśnień

Problem stanowi również niejasne i budzące wątpliwości co do zasadności zastosowanie ograniczenia czasowego, polegającego na domnie-

ację, co odjęłoby pracy organom podatkowym wydającym interpretacje podatkowe oraz zaoszczędziłoby czasu i środków po stronie podatników, którzy odpowiedź na nurtujące ich pytania mieliby już podane „natacy”. Tego typu regulacja całkowicie pomija sytuację, w której dany problem prawny pojawia się jednocześnie u wielu podmiotów, co prowadzi do „wysypu” wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w jednym okresie. W efekcie wydawane są liczne interpretacje, a następnie problem ten może na

**Wszelkie „nadmiarowe” interpretacje
powinny być na bieżąco z systemu usuwane,
dzięki czemu możliwe byłoby **realne**
zapoznanie się z tymi, które dotyczą
interesującego podatnika zagadnienia.**

w taki sposób, że ujawnione byłyby w nim jedynie pojedyncze interpretacje „dotykające” danego problemu, a wszystkie „nadprogramowe” z niego usuwane. W ten sposób podatnik mógłby łatwo zobaczyć, że jedna interpretacja oscyluje dookoła jego problemu, i być pewnym, że przedstawia ona skontrolowany i dominujący pogląd.

Autorzy zwracają uwagę, że przy ponad 463 240 obecnych w EU-RECE interpretacjach indywidualnych jest wręcz niewykonalnym, aby z całą dozą pewności wykazać, że dane zapatrywanie na problem podatkowy jest dominujące względem innych. Niewykonalność dotyczy zarówno przeciętnego podatnika, jak i urzędnika przygotowującego daną interpretację. Dlatego też wszelkie

manym obowiązywaniu ustalonej praktyki w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik postanowi z niej skorzystać, oraz w ciągu 12 miesięcy poprzedzających ten okres.

Nasuwa się zatem pytanie, czy obowiązywanie jakiegoś zapatrywania na takie same stany faktyczne „kończy się” z uwagi na np. dostateczne ich wyjaśnienie, wskutek czego zbędne okazały się dalsze interpretacje indywidualne? Czy zatem nie dochodzimy do sytuacji, w której regulacja, która *de facto* miała odciążyć zarówno organy podatkowe, jak i podatników, wprowadza sztuczne i sprzeczne z jej celem ograniczenie? Wszak gdyby nie posługiwać się takowym terminem, to możliwe byłoby doprowadzenie do jednolitości poglądów na daną sytu-

jakiś czas zniknąć. W takiej sytuacji, jeśli inny podatnik po upływie 12 miesięcy od wydania interpretacji, która mogłaby mieć zastosowanie w występującym u niego stanie faktycznym, będzie opierał się na wykształconej w ten sposób praktyce interpretacyjnej, może czuć się pewnie w swoim działaniu? Czy istnieje ryzyko, że organ podatkowy zakwestionuje takie działanie z powodu jedynie upływu terminu i swoistego „wygaśnięcia” utrwalonej praktyki interpretacyjnej? Sam fakt pojawienia się takowych wątpliwości świadczy o słabości wprowadzonego rozwiązania.

Autorzy postulują usunięcie 12-miesięcznego terminu z treści przepisu, uznając go za nieadekwatny i sprzeczny z celami Nowelizacji.

Wskazać należy, że skoro Ordynacja podatkowa *de facto* przyznaje właściwym organom prawo do „wyeliminowania” z obrotu prawnego interpretacji podatkowych, zasadnym jest twierdzenie, iż każda interpretacja, która się „zdezaktualizowała”, powinna być natychmiast „usunięta”. Istotne jest zrozumienie ratio legis omawianego terminu, który ma na celu zapewnienie swoistego buforu bezpieczeństwa przed odwoływaniem się do przestarzałych interpretacji. W związku z tym gdyby nieaktualne interpretacje były na bieżąco „usuwane” z porządku prawnego, nie istniałoby ryzyko, że podatnik powoła się na starą interpretację, która mogłaby sugerować utrwaloną praktykę, zmienioną z czasem przez organy podatkowe. Ponadto nie można pominąć okoliczności, że w przypadku sądowo-administracyjnej kontroli wydanych interpretacji, czas ich wydania znacząco się wydłuża i częstokroć przekracza 12 miesięcy.

Skoro więc ustawa przyznaje możliwość stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, to brak jest uzasadnienia do swego rodzaju automatycznego ograniczania możliwości powołania się na wykształcenie utrwalonej praktyki interpretacyjnej w okresie starszym niż wspomniane 12 miesięcy, ponieważ podatnik powinien mieć prawo domniemywać, że skoro stosowny organ mógł stwierdzić wygaśnięcie starszej interpretacji podatkowej, a tego nie zrobił, to przedstawiony w niej pogląd pozostaje nadal w mocy i może posłużyć dla wykazania wykształcenia się utrwalonej praktyki interpretacyjnej.

4. Stosowanie się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej w praktyce – przegląd orzecznictwa

Wydawać by się mogło, że utrwalona praktyka interpretacyjna jako narzędzie, które co do zasady zostało wprowadzone, aby ułatwić życie podatnikom, będzie szeroko stosowana przez sądy i organy. Tymczasem jednak jej zastosowanie przeważnie nie jest akceptowane, co często wynika z nieprawidłowego rozumienia analizowanej instytucji przez organy podatkowe.

Zasadne wydaje się być również odniesienie do semantycznego wydźwięku pojęcia „zastosowania się” do utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Tym samym, zgodnie ze słownikową definicją, „zastosować się” oznacza *przyporządkować się komuś lub czemuś*.

W związku powyższym zatem „zastosowanie się” przez podatnika do interpretacji indywidualnej oznacza przyporządkowanie się do przeprowadzonej w niej wykładni prawa opartej o przedstawiony stan faktyczny i prawny. Z kolei „zastosowanie się” przez podatnika do utrwalonej praktyki interpretacyjnej powinno oznaczać dokonanie przez niego analizy zbieżności wydanych w odniesieniu do innych podatników interpretacji indywidualnych i w razie stwierdzenia zgodności stanów faktycznych i prawnych, odstąpienie od wystosowania nowego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Jeżeli chodzi o organy podatkowe, to „zastosowanie się” przez nie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej powinno oznaczać każdorazową, dokładną analizę, czy w danym stanie faktycznym i prawnym nie doszło już do wydania analogicznych interpretacji podatkowych i w razie pozytywnego wyniku ww. analizy wydać interpretację w zgodzie z praktyką i wnioskiem.

Na przestrzeni lat utrwalona praktyka interpretacyjna była przedmiotem szeregu orzeczeń sądów, które jednak nie zawsze

znajdowały podstawę do jej stosowania, bowiem nie obowiązywała w momencie wystąpienia zdarzenia, co do którego podatnik chciał zastosować instytucję utrwalonej praktyki interpretacyjnej (patrz wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 września 2018 r., III SA/Wa 3648/17). Wskazywano również, że pytania w wydanej interpretacji, na którą powołał się podatnik, zostały zadane w inny sposób niż te, które zadał on w swojej sprawie (patrz wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. akt II FSK 91/23).

Zdarzają się jednak zdania odrębne, przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2024 r., sygn. I FSK 461/22, w którym NSA stwierdził, że Skoro w tych samych stanach faktycznych wydawane były dla kolejnych podatników z tej samej branży, dokonujących tego samego rodzaju transakcji, tożsame co do treści interpretacje indywidualne, to nielogicznym byłoby, aby podatnik stosował stawkę odmienną od wskazywanej przez Ministra Finansów w wydawanych interpretacjach. Naruszenie art. 121 § 1 O.p. objawiało się zatem w nieuwzględnieniu przy wydawaniu zaskarżonej decyzji jednolitej linii interpretacyjnej, co miało istotny wpływ na wynik sprawy. Należy mieć na uwadze także – ściśle łączącą się z zasadą zaufania – zasadę pewności prawa, którą uznać należy za naruszoną, gdy przy niejednoznaczności zakresu opodatkowania danej czynności organy państwa, w tym wyspecjalizowane w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego, określają stanowczo zakres tego opodatkowania (poprzez interpretacje podatkowe) i wymagają od uczestników obrotu gospodarczego dostosowania się do tej wykładni, po czym zmieniają tę wykładnię i wobec stosujących się do niej podmiotów gospodarczych wszczynają działania egzekwujące prawo podatkowe według zmienionej wykładni tego samego zagadnienia. Istnieją również wyroki

przysługujące podatnikowi prawo do powołania się na omawianą instytucję i jednocześnie nakładające na organy podatkowe szczególny obowiązek wyjaśnienia, dlaczego się do niej nie zastosowały:

— Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 1588/19 *Wobec powyższego, jak również z punktu widzenia art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p. (zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych), jeśli wnioskodawca powołuje się na trzy interpretacje indywidualne, z których wynika prawidłowość jego stanowiska, to organ nie może poprzestać na stwierdzeniu, że nie stanowią one powszechnej wykładni prawa i wiążą tylko strony danego postępowania. Powinien wykazać, że albo stany faktyczne (zdarzenia przyszłe) tamtych interpretacji oraz interpretacji, którą wydaje aktualnie, różnią się istotnie, albo wyjaśnić, dlaczego zmienia stanowisko pomimo tożsamości tychże stanów (zdarzeń).*

— Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2020 r., sygn. akt I FSK 157/18: *Należy podkreślić istotną i szczególną rolę i charakter interpretacji indywidualnych i przywołany wyżej wynikający z nich walor ochronny. Zakres ochrony udzielanej podatnikowi w razie zastosowania się do wydanej interpretacji regulują przepisy art. 14k – 14n oraz 14p Ordynacji podatkowej. Statuują one zasadę nieszkodzenia wnioskodawcy w przypadku zastosowania się do wydanej interpretacji indywidualnej, której istotą jest materialnoprawne określenie obowiązków zapłaty podatku oraz odsetek od zaległości podatkowych. Konstrukcja ochrony prawnej przewidziana w powołanych przepisach prowadzi do wniosku, że przedmiotem wykładni w ramach postępowania interpretacyjnego, mogą być jedynie normy o charakterze materialnoprawnym. Zatem zakres*

przedmiotowy omawianej instytucji obejmuje przepisy materialnego prawa podatkowego (przepisy odnoszące się do źródeł powstania obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego, odpowiedzialności podatkowej, normujące elementy konstrukcyjne podatku). Analizując przytoczone orzecznictwo, należy zauważyć, że istnieje niewiele wyroków odwołujących się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, niezależnie od tego, czy jest ona korzystna dla podatnika, czy też nie. Wydaje się, że organy podatkowe często pomijają milczeniem interpretacje indywidualne, które, mimo że są często przywoływane przez podatników i spełniają wymagane kryteria, nie są brane pod uwagę. Z kolei sądy w tym zakresie wypowiadają się zazwyczaj ogólnikowo lub negatywnie wobec podatnika. Przepis art. 14n § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej jest stosowany stosunkowo rzadko, co wskazuje na trudności w jego praktycznym zastosowaniu oraz na fakt, że nie pełni on roli, jaką pierwotnie zakładano. 🐣



MARIUSZ JURKIEWICZ,
DORADCA PODATKOWY



PIOTR STASIAK



KAROLINA ZEMCZAK

1_ Uzasadnienie do ustawy z 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. poz. 2255 z późn. zm.), s. 25–26.

2_ Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2024 roku, s. 12–13.

3_ Patrz też: W. Morawski *How to Survive with Half a Million Advance Tax Rulings: The Polish Experience*, s.1.

4_ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2011 r., sygn. akt WA 12/11 lub z dnia 20 listopada 2018 r., sygn. akt III UK 187/17.

5_ Interpelacja nr 4240 do ministra finansów w sprawie problemów polskich przedsiębiorców wynikających z podważania kosztów uzyskania przychodu przez organy podatkowe, które subiektywnie uznawane są za czynności niedokonane.

6_ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 4 lutego 2015 r., sygn. I SA/Gd 1655/14.

7_ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 7 września 2010 r., sygn. I SA/Po 515/10.

8_ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 933/18, a także z dnia 3 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3474/17, jak również z dnia 14 lutego 2022 r., sygn. akt II FSK 200/20.

9_ Tak też: Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 oraz w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15.

10_ Wilk M., Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych, PP 2017/10.

11_ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1935/12 oraz z dnia 3 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 943/21.

12_ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 1588/19.

13_ Ibidem.

14_ Tak też: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7 czerwca 2023 r., sygn. akt I CSK 787/23 lub wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2003 r., sygn. akt V CKN 416/01 oraz z dnia 30 listopada 2023 r., sygn. akt V KK 183/23.

15_ <https://eureka.mf.gov.pl/>.

**Podpisanie śródrocznego
sprawozdania finansowego przez
kierownika jednostki jako przesłanka
skuteczności wyboru**

estońskiego CIT



*Słowa kluczowe: ryczałt od dochodów spółek,
estoński CIT, śródroczne sprawozdanie finansowe, podpis
elektroniczny, wybór ryczałtu od dochodów spółek,
zawiadomienie ZAW-RD, interpretacja ogólna Ministra
Finansów, interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej
Informacji Skarbowej, wyrok WSA Szczecin.*

ADRIAN STOCHMAL, PATRYK SMĘDA

Niemniej problem dotyczy czy też może dotyczyć tychże spółek, które wcześniej działały (czasem od lat) w modelu klasycznego CIT, a zdecydowały się w trakcie trwającego roku podatkowego na zmianę modelu swojego opodatkowania i wybór estońskiego CIT.

Proporcjonalnie do stopniowego wzrostu popularności ryczałtu od dochodów spółek (znanego w powszechnej świadomości podatników jako estoński CIT) pojawiają się kolejne wątpliwości dotyczące jego prawidłowego wyboru, zwłaszcza w sytuacjach, w których decyzja o przejściu na ryczałt zapada w trakcie roku obrotowego spółki. Zagadnienie będące przedmiotem niniejszego artykułu dotyczy obowiązku sporządzenia i podpisania śródrocznego sprawozdania finansowego, ponieważ brak podpisu w terminie może – zgodnie z literalną wykładnią stosowaną przez organy podatkowe – powodować nieskuteczność wyboru ryczałtowej formy opodatkowania. Dodajmy, że w ogóle. Pytanie tylko, czy naprawdę taka była / jest intencja prawodawcy? Artykuł analizuje wydawane w tej materii aktualnie interpretacje indywidualne, stanowisko Ministra Finansów zawarte w interpretacji ogólnej oraz nowo wydany wyrok WSA w Szczecinie dający pewną nadzieję podatnikom.

1. Wybór ryczałtu od dochodów spółek w trakcie roku – geneza problemu

Estoński CIT, czyli ryczałt od dochodów spółek, to forma opodatkowania, która w ostatnich latach zyskała w Polsce na popularności, a jej wybór może nastąpić zarówno od początku nowego roku podatkowego, jak i w trakcie trwającego już roku. Ten drugi scenariusz wymaga od spółek dla skuteczności wyboru

formy opodatkowania odpowiednio złożenia zawiadomienia ZAW-RD, dołączenia załącznika CIT/KW do ostatniej deklaracji CIT-8 z wykazaniem korekty wstępnej, a także – o czym mowa w artykule – zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego. W Polsce już ponad dwadzieścia tysięcy spółek korzysta z opodatkowania w formie estońskiego CIT. Część z nich rozpoczęła swoją działalność bezpośrednio po założeniu (podpisaniu umowy spółki) już na ryczałcie od dochodów spółek i te spółki nie wolne od ich innych zagrożeń związanych z wyborem estońskiego CIT znajdują się szczęśliwie dla nich z dala od poruszanego problemu. Niemniej problem dotyczy czy też może dotyczyć tychże spółek, które wcześniej działały (czasem od lat) w modelu klasycznego CIT, a zdecydowały się w trakcie trwającego roku podatkowego na zmianę modelu swojego opodatkowania i wybór estońskiego CIT. W przypadku tych spółek obowiązki formalne są

bardziej złożone, a jednym z najbardziej kontrowersyjnych wymagań stał się, chyba niespodziewanie dla nich samych, ich księgowych i doradzających im doradców podatkowych – obowiązek sporządzenia i podpisania śródrocznego sprawozdania finansowego. Jako że, jak uważają organy interpretacyjne, brak podpisu w terminie może oznaczać, czy wręcz oznacza brak skuteczności przejścia na estoński CIT i to nawet jeśli złożono prawidłowo i terminowo wszystkie inne dokumenty.

Zatem wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w trakcie trwającego roku podatkowego wiąże się z obligatoryjnym zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem śródrocznego sprawozdania finansowego. Warunkiem bowiem skutecznego wejścia w trakcie roku przez spółkę w system opodatkowania estońskim CIT jest zarówno złożenie zawiadomienia ZAW-RD, jak i sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego. Powyższe potwierdzają

również objaśnienia podatkowe z dnia 23 grudnia 2021 r. „Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek”, w których Minister Finansów wskazuje, że aby móc wybrać tę alternatywną formę opodatkowania, podatnik jest zobowiązany przede wszystkim do poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego w formie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem – według ustalonego wzoru ZAW-RD. Zawiadomienie to składa się do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem (por. art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej: ustawa o CIT), lub przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Powyższe koreluje z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, zgodnie z którym: „Podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem.” A obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego wynika z przepisów o rachunkowości, wedle których sprawozdanie finansowe sporządza się wyłącznie w postaci elektronicznej i należy je opatrzyć kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym (por. art. 45 ust. 1f ustawy o rachunkowo-

ści). Do podpisania sprawozdania finansowego zobowiązana jest tak osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, jak i kierownik tej jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy, sprawozdanie podpisują wszyscy członkowie tego organu (por. art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości). W przypadku przejścia na ryczałt od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego sprawozdanie finansowe sporządza się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem, a tym samym czynności związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego należy dokonać w ciągu trzech miesięcy¹.

2. Sprawozdanie finansowe – czy dopiero podpisanie oznacza sporządzenie

W ocenie autorów intencją prawodawcy jest uznanie podpisania sprawozdania finansowego za integralną część sporządzenia sprawozdania finansowego. Przemawia za tym w szczególności art. 52 ust. 2a ustawy o rachunkowości wyraźnie wskazujący, że podpisanie sprawozdania finansowego stanowi potwierdzenie, że spełnia ono wymagania przewidziane w ustawie². Zatem podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią jego sporządzenia. Samo nawet technicznie i merytorycznie sporządzenie sprawozdania finansowego bez opatrzenia go podpisami właściwych osób nie stanowi o sporządzeniu sprawozdania finansowego w sensie prawnie skutecznym³. W przypadku przejścia na ryczałt od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego sprawozdanie finansowe sporządza się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem. Wszystkich

czynności związanych ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, w tym również jego podpisanie, należy dokonać w ciągu 3 miesięcy od tego dnia⁴. Za datę faktycznego sporządzenia sprawozdania finansowego pod kątem formalno-prawnym należy uznać datę złożenia pod nim wymaganych przepisami ustawy o rachunkowości podpisów⁵. Podpis pod sprawozdaniem stanowi o zakończeniu prac nad jego opracowywaniem i świadczy o ostatecznym sporządzeniu sprawozdania finansowego⁶. Przy czym organy podatkowe nie aprobują stanowiska, że możliwe jest podpisanie sprawozdania finansowego sporządzonego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem w dowolnym momencie, np. dopiero na etapie kontroli lub postępowania prowadzonego przez organy podatkowe⁷. Brak opatrzenia sprawozdania finansowego podpisami wszystkich osób do tego zobowiązanych w wymaganym terminie stanowi naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości, co w konsekwencji oznacza, że nie doszło do skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek⁸. Nawet jeżeli obowiązek przekazania sprawozdania z badania nie dotyczy podatników, których sprawozdanie finansowe nie są objęte obowiązkiem badania⁹.

Poza tym sprawozdanie finansowe ma być sporządzane w postaci elektronicznej oraz w strukturze logicznej i formacie udostępnianych na podstawie art. 45 ust. 1g albo w formacie, o którym mowa w art. 45 ust. 1ga lub 1h ustawy o rachunkowości¹⁰. Dyrektor KIS nie pozwala na elastyczność w rozumieniu „formy elektronicznej”. Przykładem może być stanowisko, w którym tenże organ uznał, że spółka sporządzająca sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej, w formacie pdf i opatrzonej je kwalifikowanymi podpi-

sami elektronicznymi kierownika jednostki oraz osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, nie wypełniła dyspozycji art. 28j ust. 5 ustawy o CIT¹¹. Powodem było to, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone we właściwym formacie oraz bez znaczenia było, że zostało opatrzone podpisami, zasadniczo w dopuszczalnej przez przepisy ustawy formie i przez osoby do tego zobowiązane. Podpis zatem musi być elektroniczny i musi być złożony z datą nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego. Nie jest to li tylko formalność – to przesłanka skutecznego sporządzenia sprawozdania i w efekcie skutecznego wyboru opodatkowania estońskim CIT. Podpis stanowi potwierdzenie kompletności i zgodności sprawozdania z przepisami ustawy o rachunkowości, jest to nie tylko element techniczny, ale też deklaracja odpowiedzialności – zarówno rachunkowej, jak i podatkowej¹². A podpisanie sprawozdania finansowego po ustawowym terminie świadczy o braku skuteczności wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, nawet jeżeli samo zawiadomienie ZAW-RD zostało złożone prawidłowo i w odpowiednim czasie¹³.

3. Termin złożenia zawiadomienia ZAW-RD – przed czy po sprawozdaniu finansowym

Dla dopełnienia obrazu, powstały także wątpliwości, czy zawiadomienie ZAW-RD o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek musi być złożone dopiero po faktycznym zamknięciu ksiąg rachunkowych i sporządzeniu sprawozdania finansowego, czy też dopuszczalne jest złożenie zawiadomienia ZAW-RD jeszcze

przed tymi czynnościami. Pewne wyjaśnienie tej kwestii przyniosła interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2024 r., znak DD8.8203.1.2023, w sprawie składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego. W ocenie Ministra Finansów wykładnia przepisów ustawy o CIT w zakresie zasad składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego prowadzi do wniosku, z którego wynika, że norma prawna zawarta w treści art. 28j ust. 5 ustawy o CIT dopuszcza sytuację, w której podatnik najpierw złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, a dopiero później zamknie księgi rachunkowe na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem oraz sporządzi sprawozdanie finansowe za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Ale zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem jest skuteczne pod warunkiem spełnienia wszystkich obowiązków określonych w przepisach ustawy o CIT, w obowiązujących podatnika terminach. Oznacza to, że chociaż samo zawiadomienie ZAW-RD może zostać złożone wcześniej, to faktyczne i prawidłowe zamknięcie ksiąg oraz sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego w terminach określonych przepisami o rachunkowości (czyli w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego) jest nadal konieczne dla skutecznego wyboru estońskiego CIT. Jeżeli spółka złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, lecz na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem nie dopełni innych wa-

runków lub nie uczyni tego w terminie, to wybór opodatkowania ryczałtem będzie wstecznie nieskuteczny.

W efekcie, wprowadzie Minister Finansów zdaje się nieco liberalizować stanowisko prezentowane wcześniej w interpretacjach indywidualnych poprzez dopuszczenie następującej kolejności - najpierw zawiadomienie ZAW-RD, a później sprawozdanie, ale nadal z zachowaniem trzymiesięcznego terminu.

4. Skutek braku podpisu na sprawozdaniu finansowym w kontekście wyboru estońskiego CIT

Jak wspomniano powyżej, przepisy ustawy o rachunkowości, do których odsyła art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, wskazują na konieczność podpisania sprawozdania finansowego. Skoro zaś podpisanie sprawozdania finansowego stanowi potwierdzenie tego, że spełnia ono wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości, to w konsekwencji uznać należy, że podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią sporządzenia sprawozdania finansowego. Co więcej, za datę sporządzenia sprawozdania finansowego pod kątem formalno-prawnym należy uznać datę złożenia pod nim podpisów wymaganych przepisami ustawy o rachunkowości. W przypadku przejścia na ryczałt od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego sprawozdanie finansowe sporządza się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem. Wszystkie czynności związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, w tym również jego podpisanie, należy dokonać w ciągu trzech miesięcy od tego dnia. Organy podatkowe w swoich interpretacjach konsekwentnie podkreślają, że brak opatrzenia sprawozdania finansowego w wymaga-

nym terminie podpisem wszystkich osób do tego zobowiązanych oznacza, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.¹⁴ Co więcej, organy podatkowe zaznaczają, że nie jest dopuszczalne podpisanie sprawozdania finansowego sporządzonego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem w dowolnym późniejszym momencie, np. na etapie kontroli lub postępowania prowadzonego przez organy podatkowe.¹⁵ W konsekwencji takie naruszenie art. 28j ust. 5 ustawy o CIT oznacza, że nie doszło do skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek.¹⁶ Podatnik, który złożył zawiadomienie o wyborze estońskiego CIT, lecz nie dopełnił wymogu podpisania sprawozdania finansowego w terminie, nie wybrał skutecznie tej formy opodatkowania.

Tymczasem w praktyce, jak się okazuje, wiele spółek nie podpisało sprawozdania finansowego w ogóle lub też nie zrobiło tego w terminie. Przyczyny tego stanu rzeczy mogą być różne:

- a. reprezentacja łączna w zarządzie, a brak podpisu jednej z osób, akurat nieobecnej,
- b. braki w składzie zarządu lub organów spółki, które mają kompetencje do sporządzenia lub zatwierdzenia sprawozdania,
- c. brak polskiego podpisu elektronicznego przez członka zarządu, będącego obcokrajowcem,
- d. problemy techniczne z podpisem elektronicznym w dacie podpisu,
- e. spory pomiędzy księgowością a kierownikiem jednostki co do treści sprawozdania finansowego,
- f. trwała utrata danych księgowych (np. awaria serwera, atak ransomware),
- g. czasowy brak dostępu do systemów księgowych,

- h. brak lub opóźnienie badania przez biegłego rewidenta,
- i. konflikty w zarządzie spółki wpływające na sprawność zarządzenia,
- j. zwykle opóźnienie formalne (np. podpis złożony w kilka dni po terminie) lub po prostu odmowa podpisania sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki i jak zakładają autorzy, zapewne liczne inne przyczyny.

Niestety, według stanowiska prezentowanego w interpretacjach indywidualnych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także organów podatkowych uprawnionych do wymiaru podatku, brak podpisu oznacza zarazem brak skutecznego sporządzenia sprawozdania, a tym samym nieskuteczność wyboru estońskiego CIT. Co oznacza kontynuowanie opodatkowania na zasadach klasycznego CIT i z pełnymi konsekwencjami podatkowymi (niezapłacone zaliczki, odsetki od zaległości podatkowych, niezłożone w ogóle bądź niezłożone w terminie deklaracje CIT-8 w miejsce składanych deklaracji CIT-8E, konsekwencje karne skarbowe, etc.). Nawet jeżeli spółka nie jest świadoma nieskuteczności poczynionego przez siebie wyboru opodatkowania estońskim CIT. Skutkiem literalnej wykładni art. 28j ust. 5 ustawy o CIT przeważającej w interpretacjach indywidualnych konkluzja jest taka, że część spółek, które uważają się za opodatkowane ryczałtem, w rzeczywistości nigdy skutecznie nie przeszły na estoński CIT, pomimo złożenia wszystkich pozostałych dokumentów; brak formalnego podpisu czyni ich wybór nieskutecznym. Mamy więc sytuację, w której część podmiotów iluzorycznie znajduje się w systemie ryczałtowym, a powinna być nadal rozliczana na zasadach klasycznego CIT. Jednocześnie to, jak sprawę potraktują organy podatkowe właściwe do wymiaru podatku (naczelnicy urzędów skarbowych, na-

czelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izby administracji skarbowej), pozostaje polem domysłów. Zapewne możliwe są różne reakcje zależne od indywidualnego przypadku. Co naturalnie tworzy stan niepewności, jako że dana spółka może uważać, że korzysta z estońskiego CIT, chociaż nigdy w ten system nie weszła w ocenie organu podatkowego, który z kolei może, ale nie musi, tę sytuację w ogóle ujawnić.

5. Iluzoryczne opodatkowanie estońskim CIT – czy taka jest intencja prawodawcy

Niektóre spółki mają zatem realny problem – nie wiedzą, w jakim systemie są opodatkowane podatkiem CIT, klasycznym czy ryczałtowym. W efekcie mogą podejmować błędne decyzje rozliczeniowe, nieświadomie narażając się na ryzyko korekt i odsetek. Pytanie, które warto postawić wprost – czy to zgodne z intencją prawodawcy, aby czasem drobna formalność – jak nieco spóźniony podpis pod sprawozdaniem finansowym, prowadziła do tak doniosłego skutku prawnego, jak brak możliwości wyboru estońskiego CIT. Czy jeden tylko brakujący spośród kilkunastu podpisanych członków zarządu spółki powinien móc przekreślić wybór estońskiego CIT i spowodować zaległość podatkową. Pojawia się też pytanie, czy prawodawca, który świadomie i otwarcie wspiera estoński CIT jako model fiskalny dla przedsiębiorców, rzeczywiście chce, by na tle jednego formalnego podpisu dochodziło do zakwestionowania całej formy opodatkowania. Tak wiele pytań, tak mało odpowiedzi.

Poza tym, w kontekście opodatkowania estońskim CIT, zwłaszcza gdy decyzja o wyborze tej formy zapada w trakcie roku obrotowego, zarówno organy podatkowe, jak

i sądy administracyjne niejednokrotnie prezentują odmienne podejścia do interpretacji przepisów. Ta rozbieżność może mieć istotne konsekwencje finansowe dla podatników. Decydując się na estoński CIT w trakcie roku podatkowego, spółka ma obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego. Obok złożenia zawiadomienia ZAW-RD stanowi to jeden z niezbędnych warunków skutecznego wyboru ryczału.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej niezmiennie reprezentuje w tym zakresie formalistyczne stanowisko, koncentrując się na technicznych aspektach podpisywania sprawozdań.

Kluczowe założenia tej linii interpretacyjnej, to:

- a. podpis jako warunek sporządzenia, ponieważ samo przygotowanie pliku (np. XML) bez podpisu nie spełnia definicji sporządzenia sprawozdania finansowego w rozumieniu ustawy o rachunkowości,
- b. trzymiesięczny termin nieprzekraczalny, ponieważ sprawozdanie musi być podpisane przez głównego księgowego oraz kierownika jednostki w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego,
- c. brak podpisu oznacza brak estońskiego CIT, a nawet krótkie opóźnienie oznacza nieskuteczność wyboru ryczału i kontynuowanie opodatkowania klasycznym CIT, wraz z konsekwencjami finansowymi. Aparat skarbowy stoi na stanowisku, które można ująć zwięźle w ten sposób: brak podpisu w terminie to brak sprawozdania, a brak sprawozdania to brak estońskiego CIT.

Ten rodzaj wykładni literalnej przyjętej przez organy podatkowe potwierdzają tegoroczne interpretacje indywidualne, m.in.:

- a. z dnia 28 lutego 2025 r., znak

Niektóre spółki mają zatem realny problem – nie wiedzą, w jakim systemie są opodatkowane podatkiem CIT, klasycznym czy ryczałtowym.

0111-KDIB1-3.4010.65.2025.2.ZK – Wnioskodawca sporządził i podpisał sprawozdanie finansowe na dzień 31 stycznia 2022 r., jednak uczynił to po ustawowym terminie wynikającym z ustawy o rachunkowości. W ocenie organu podatkowego opóźnienie to oznacza niespełnienie warunków wymaganych do skorzystania z estońskiego CIT, co skutkuje brakiem możliwości opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022 – 2025,

- b. z dnia 11 kwietnia 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ – Wnioskodawca nie dopełnił obowiązku prawidłowego sporządzenia sprawozdania finansowego, gdyż dokument ten nie został podpisany przez kierownika jednostki w ustawowo przewidzianym terminie. W rezultacie wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek został dokonany niezgodnie z przepisami, co prowadzi do uznania stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe,
- c. z dnia 7 maja 2025 r., znak 0111-KDIB1-1.4010.79.2025.1.AND – Wnioskodawca nie zrealizował obowiązku wynikającego z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, polegającego na sporządzeniu sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, ponieważ kierownik jednostki złożył podpis

pod sprawozdaniem po upływie trzymiesięcznego terminu od dnia bilansowego. W konsekwencji wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek nie został skutecznie dokonany przed zakończeniem przyjętego roku podatkowego, co spowodowało uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe,

- d. z dnia 7 maja 2025 r., znak 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW – Wnioskodawca nie dochował warunku skutecznego wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, gdyż sprawozdanie finansowe nie zostało podpisane przez kierownika jednostki w terminie przewidzianym w ustawie o rachunkowości. W rezultacie wybór ryczału od 1 lipca 2022 r. uznaje się za nieskuteczny,
- e. z dnia 8 maja 2025 r., znak 0111-KDIB1-2.4010.152.2025.1.MK – Wnioskodawca nie dokonał skutecznego wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek od 1 marca 2024 r., ponieważ sprawozdanie finansowe za okres styczeń – luty 2024 r. nie zostało podpisane przez kierownika jednostki, co stanowi wymóg wynikający z ustawy o rachunkowości. W związku z tym wejście spółki do modelu estońskiego CIT nie wywołuje skutków prawnych.

Taki dzień to na przykład moment zamknięcia ksiąg rachunkowych związany z przejściem na estoński CIT, o którym mowa w art. 28j ust. 5 ustawy o CIT. Sprawozdanie sporządzone na taki dzień nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym.

Przykłady te można zresztą mnożyć.

Tymczasem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 5 marca 2025 r., sygn. akt I SA/Sz 614/24), zaprezentował w oparciu o reguły wykładni systemowej i funkcjonalnej bardziej elastyczne stanowisko dotyczące obowiązków sprawozdawczych spółek przechodzących na estoński CIT w trakcie roku obrotowego. Sprawa dotyczyła interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 5 sierpnia 2024 r., w której organ częściowo zakwestionował stanowisko spółki. Ważnym elementem tego orzeczenia było potwierdzenie przez sąd, że roczne sprawozdanie finansowe spółki, która przeszła na estoński CIT w trakcie roku, obejmuje cały rok obrotowy, tożsamy z rokiem kalendarzowym określonym w umowie spółki, a nie wyłącznym w skrócony okres po przejściu na ryczałt. Sąd przyznał rację stronie skarżącej, która wskazywała, że jej

rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, tj. trwa od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r., a wybór estońskiego CIT od 1 lipca 2024 r. nie skutkuje zmianą roku obrachunkowego ani koniecznością zmiany umowy spółki. Sprawozdanie finansowe, które podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, powinno zostać sporządzone za cały rok obrotowy, obejmujący również okres sprzed przejścia na estoński CIT, czyli od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r. Organ podatkowy zakwestionował to stanowisko, uznając, że roczne sprawozdanie finansowe powinno zostać sporządzone jedynie za okres od 1 lipca do 31 grudnia 2024 r., a dane z pierwszego półrocza miałyby zostać w nim jedynie uwzględnione. Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał podejście organu za nieprawidłowe. Podkreślił, że roczne sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień kończący rok obrotowy określony w umowie spółki. W analizowanej sprawie rok obrotowy jest zgod-

ny z rokiem kalendarzowym, co oznacza, że roczne sprawozdanie finansowe powinno obejmować cały ten okres, łącznie z danymi z pierwszego półrocza. Istotnym aspektem stanowiska WSA było ściśle rozróżnienie pomiędzy rocznym sprawozdaniem finansowym a sprawozdaniem finansowym sporządzanym na tzw. szczególny dzień bilansowy. Sąd wskazał, że ustawa o rachunkowości przewiduje sytuacje, w których jednostka sporządza sprawozdanie finansowe nie w związku z zakończeniem roku obrotowego, ale z uwagi na szczególny dzień bilansowy. Taki dzień to na przykład moment zamknięcia ksiąg rachunkowych związany z przejściem na estoński CIT, o którym mowa w art. 28j ust. 5 ustawy o CIT. Sprawozdanie sporządzone na taki dzień nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym. Roczne sprawozdanie finansowe sporządza się wyłącznie na dzień kończący rok obrotowy, co wynika z art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Sąd jednoznacznie podkreślił, że szczególnie dzień bilansowy, na który sporządza się sprawozdanie związane z przejściem na estoński CIT, nie jest dniem kończącym rok obrotowy, a sam rok obrotowy trwa nadal.

Co ciekawe, w odpowiedzi na interpelację poselską udzielonej w dniu 3 lipca 2025 r., znak sprawy DD8.054.2.2025, także Minister Finansów zastosował (wprawdzie na kanwie innej problematyki, ale jednak) na korzyść spółek opodatkowanych estońskim CIT reguły wykładni systemowej i funkcjonalnej, wywodząc, że: „W mojej ocenie zastosowanie w omawianym przypadku reguł wykładni systemowej i celowościowej pozwala uznać, że wypłata pierwszego wynagrodzenia z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT, podlega wyłączeniu z dochodu z tytułu ukrytych zysków do

wysokości pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw”. Oznacza to, że pomimo braku wcześniejszej historii wynagrodzeń w danej spółce (np. w pierwszym roku podatkowym spółki, która nie zatrudniała innych osób fizycznych poza współnikiem, udziałowcem, akcjonariuszem), można skorzystać z limitu pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, aby określić część wynagrodzenia, która nie będzie uznana za ukryty zysk.

6. Podsumowanie

W tym kontekście, pomimo niekorzystnej dla podatników odpowiedzi na interpelację poselską udzieloną w piśmie z dnia 16 stycznia 2025 r., znak DD8.054.10.2024, w której Minister Finansów stwierdził, że nie dostrzega przesłanek uzasadniających wydanie interpretacji ogólnej prawa podatkowego czy wprowadzenie zmian legislacyjnych w zakresie wymogów dotyczących sprawozdania śródrocznego spółek wybierających opodatkowanie estońskim CIT,

w szczególności w przedmiocie jego podpisania, pozostaje żywić nadzieję, że również organy podatkowe, rozstrzygając o skuteczności wyboru opodatkowania estońskim CIT w przypadku podatników przechodzących na ten model w trakcie roku podatkowego, sięgną po wykładnię systemową i funkcjonalną. Takie też, wykazujące zrozumienie sytuacji dla spółek prowadzących działalność gospodarczą w niepewności co do obranego sposobu opodatkowania, podejście organów Krajowej Administracji Skarbowej pozwoliłoby uniknąć mnożenia sporów interpretacyjnych, skarg na indywidualne interpretacje, odwołań od decyzji organów wymiarowych czy wreszcie – długotrwałych postępowań przed sądami administracyjnymi.

Z aktualnej perspektywy w skrajnych przypadkach nawet jeden dzień opóźnienia w podpisaniu sprawozdania może skutkować uznaniem wyboru estońskiego CIT za nieskuteczny. Dlatego też przedsiębiorcy planujący wybór w trakcie roku opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek powinni ze szczególną starannością zadbać

o terminowe sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego wedle stanowiska prezentowanego przez Komitet Standardów Rachunkowości w Krajowym Standardzie Rachunkowości numer 14, a zgodnie z postanowieniem punktu 3.15 tego standardu „za dzień sporządzenia sprawozdania finansowego uważa się datę złożenia podpisu (kwalifikowanego, zaufanego albo osobistego) pod sprawozdaniem finansowym sporządzonym w postaci elektronicznej przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, z tym, że sprawozdanie uważa się za sporządzone z dniem złożenia podpisu przez kierownika jednostki, a w przypadku, gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy – przez ostatniego członka tego organu”. 🐼



ADRIAN STOCHMAL,
AGENT CELNY,
DORADCA PODATKOWY



PATRYK PIOTR SMĘDA,
AGENT CELNY,
DORADCA PODATKOWY

1_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN.

2_ Pismo Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2025 r., znak DD8.054.10.2024, dotyczące interpelacji w sprawie wymogów dotyczących sprawozdania śródrocznego spółek wybierających opodatkowanie estońskim CIT.

3_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r. znak 11 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ.

4_ Pismo Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2025 r. znak DD8.054.10.2024 odnoszące się do interpelacji w sprawie wymogów dotyczących sprawozdania śródrocznego spółek wybierających opodatkowanie estońskim CIT.

5_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 maja 2025 r., znak 0111-KDIB1-1.4010.79.2025.1.AND.

6_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 maja 2025 r., znak 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW.

7_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 sierpnia 2024 r., znak 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK.

8_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ.

9_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 marca 2023 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK.

10_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 marca 2023 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK.

11_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN.

12_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ.

13_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN.

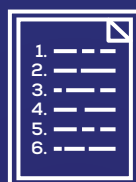
14_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r., znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ.

15_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 sierpnia 2024 r., znak 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK.

16_ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 maja 2025 r., znak 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW.

KSeF 2.0

problemy wybrane



Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk 1407) został skierowany do Sejmu w postaci na tyle niechlujnej – iż pozostało jedynie liczyć na to, że na dalszym etapie procesu legislacyjnego zostanie poprawiony jeśli nie w całości, to przynajmniej co bardziej rażące niedociągnięcia.

EWA SOKOŁOWSKA

Tak się jednak nie stało. Sejm 25 lipca uchwalił ustawę i skierował do podpisu Prezydenta. Wiele wskazuje na to, że KSeF 2.0 wejdzie w życie w uchwalonej postaci. Poniżej przedstawiam tylko niektóre z wątpliwości wygenerowanych brzmieniem uchwalonych przepisów.

Data wystawienia faktury w KSeF

Zmiany, jakie wprowadzi obligatoryjny KSeF, a dotyczące definicji pojęcia: wystawienie faktury, mogą mieć ogromne znaczenie praktyczne dla podatników. Tym bardziej dziwi i niepokoi fakt, iż uchwalony tekst ustawy zawiera dwa wewnętrznie sprzeczne przepisy.

Data wystawienia faktury – zasada ogólna

Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 106na ust. 1 ustawy o VAT data wystawienia faktury to data przesłania tej faktury do KSeF.

Zatem – jeżeli podatnik sporządzi fakturę i podejmie próbę przesłania jej do KSeF, ale z uwagi np. na błąd w treści faktury KSeF tę fakturę cofnie – to faktura nie jest wystawiona (bo nie jest wysłana do KSeF).

Nowa definicja daty wystawienia faktury będzie mieć szczególne znaczenie w kontekście:

Zmiany, jakie wprowadzi obligatoryjny KSeF, a dotyczące definicji pojęcia: wystawienie faktury, mogą mieć ogromne znaczenie praktyczne dla podatników. Tym bardziej dziwi i niepokoi fakt, iż uchwalony tekst ustawy zawiera dwa wewnętrznie sprzeczne przepisy.

- ✓ przepisów o maksymalnym terminie wystawienia faktury,
 - ✓ faktur wystawianych na przełomie miesiąca, w przypadkach kiedy obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury,
 - ✓ kursów stosowanych do przeliczania faktur walutowych.
- Poza tym może mieć wpływ na:
- ✓ liczenie terminów płatności (jeśli zostały określone w relacji do daty wystawienia faktury),
 - ✓ rozpoznanie momentu powstania przychodu (jeżeli faktura została wystawiona, czyli wysłana do KSeF, przed wykonaniem dostawy lub usługi),
 - czy wreszcie
 - ✓ stosowanie procedury złych długów.

Poza tym podatnicy powinni zdać sobie sprawę z tego, że w wyniku jej wprowadzenia oraz obowiązywania stracą możliwość „manewrowania” terminem wystawienia faktury, z której nagminnie korzystali przed erą KSeF. Wspomniane

„manewrowanie” polegało na tym, że – jeżeli podatnik chciał, aby z jakichś względów termin wystawienia faktury przypadał w miesiącu zrealizowania dostawy lub świadczenia usługi – to po prostu tak robił.

Omawiany przepis uniemożliwi taką praktykę – podatnik nie może bowiem „manewrować” czynnością faktyczną poświadczoną urzędowo (czyli wysyłką faktury do KSeF).

Data wystawienia faktury – wyjątki od zasady

Od zasady, zgodnie z którą datą wystawienia faktury jest data przesłania tej faktury do KSeF, ustawodawca przewidział również wyjątki. Dotyczą one:

- faktur wystawianych przez podatników w trybie offline-24,
- faktur wystawianych podczas awarii KSeF oraz
- faktur wystawianych podczas niedostępności KSeF.

Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF (art. 106na ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług) – co wprost wynika z przepisu (przyp. autorki).

We wszystkich wymienionych sytuacjach datą wystawienia faktury jest data z pola P_1.

Data wystawienia faktury w KSeF – art. 106na ust. 16 ustawy

Na pewnym etapie prac nad projektem Ministerstwo Finansów zdecydowało się wprowadzić do ustawy zapis, zgodnie z którym: za fakturę, o której mowa w ust. 1 (a zatem wystawioną w trybie off-line²⁴), uznaje się także fakturę ustrukturyzowaną, jeżeli data jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur jest późniejsza niż data, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1, wskazana na tej fakturze (czyli data wystawienia faktury wskazana w polu P_1).

Brzmienie powołanego przepisu jest na tyle niejednoznaczne, że daje przestrzeń do różnej jego interpretacji. Jedną z możliwych jest interpretacja oparta na następujących założeniach:

- przepis art. 106na ust. 1 mówiący o tym, że datą wystawienia faktury jest data jej przesłania do KSeF – nie został uchylony,
- (mimo wszystko) obowiązuje domniemanie racjonalności usta-

wodawcy – czyli założyć należy, iż w tej samej ustawie nie powinny znajdować się przepisy wzajemnie się wykluczające,

- przepis art. 106na ust. 16 wymaga, aby fakturę wystawioną on-line i przesłaną do KSeF w dacie późniejszej niż data wskazana w polu P_1) traktować jako fakturę wystawioną w trybie off-line²⁴,
- faktura wystawiona w trybie off-line²⁴ (a zatem poza KSeF) powinna być przesłana do KSeF niezwłocznie, najpóźniej następnego dnia roboczego po dniu jej wystawienia.

W efekcie – jeżeli podatnik wystawił fakturę online i przesłał ją do KSeF o 1 dzień roboczy później niż data wskazana w polu P_1 – datą wystawienia faktury jest data z pola P_1. Jeżeli opóźnienie było większe – należy wrócić do zasady, zgodnie z którą datą wystawienia faktury jest data przesłania tej faktury do KSeF.

Tak jak zostało zaznaczone powyżej – jest to jedna z możliwości interpretowania tego przepisu.

Wątpliwości narastające wokół sposobu definiowania terminu: data wystawienia faktury oraz niejednoznaczne brzmienie przepisów skłoniły ministerstwo do zamiesz-

czenia na stronie: <https://ksef.podatki.gov.pl/ksef-na-okres-obligatoryjny/informacje-ogolne-ksef-20/faktura-ustrukturyzowana-i-struktura-logiczna-fa-informacji>, zgodnie z którą:

Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF (art. 106na ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług) – co wprost wynika z przepisu (przyp. autorki).

Powyższa zasada dotyczy wyłącznie przypadku, gdy faktura ustrukturyzowana została przesłana do KSeF w tym samym dniu, co data wskazana w polu P_1. (to już niestety z przepisu nie wynika i jest efektem twórczej interpretacji ministerstwa – przyp. autorki).

Jeżeli data przesłania faktury do KSeF, o której mowa w art. 106na ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, będzie późniejsza niż data, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, wskazana na tej fakturze, to fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w trybie offline²⁴, a datą jej wystawienia będzie data wskazana w polu P_1.

W efekcie interpretacji przyjętej przez ministerstwo – datą wystawienia faktury będzie zawsze data z pola P_1. Jest to z całą pewnością stanowisko, które ucieszy wielu podatników.

Natomiast:

- stanowisko ministerstwa – umieszczone w formie notatki na stronie nie jest obowiązującym prawem,
- jego słuszność nie znajduje poparcia w brzmieniu przepisów,
- w ustawie mamy w tym zakresie dwa wewnętrznie sprzeczne (wykluczające się) przepisy.

W konsekwencji na pół roku przed wejściem w życie obligatoryjnego KSeF podatnicy w zasadzie nie wiedzą, jak należy definiować tak podstawowe pojęcie, jak data wystawienia faktury.

Tryb offline-24

Tryb offline-24 to tryb fakturowania poza KSeF, w którym podatnicy pokładali spore nadzieje, a ministerstwo utrzymywało ich w tym stanie.

Tymczasem lektura uchwalonych przepisów prowadzi do brutalnego wniosku: miało być tak pięknie, a będzie jak zwykle.

Cechy wyróżniające fakturowanie w tym trybie

Zacznijmy od neutralnej i pozbawionej emocji charakterystyki tego trybu.

Otóż wystawiając fakturę w trybie offline-24:

- ✓ podatnik wystawia ją postaci elektronicznej zgodnie ze wzorem faktury ustrukturyzowanej,
- ✓ faktura jest dostarczana nabywcom w KSeF, chyba że nabywcą jest podmiot, który nie jest uczestnikiem systemu KSeF (np. podmiot zagraniczny, konsument), z którym uzgodniono sposób dostarczenia mu faktury poza KSeF – wówczas na fakturę powinny być naniesione 2 kody QR: OFFLINE oraz CERTYFIKAT,
- ✓ faktura powinna być przesłana do KSeF niezwłocznie, najpóźniej w następnym dniu roboczym po jej wystawieniu,
- ✓ datą wystawienia faktury jest data z pola P_1,
- ✓ datą otrzymania tej faktury jest:
 - data przydzielenia jej numeru przez system KSeF albo
 - data faktycznego otrzymania tej faktury przez nabywcę – w tych przypadkach, w których faktura jest dostarczana nabywcom, którzy nie są uczestnikami systemu KSeF (np. konsumenci, podmioty zagraniczne).

Następnie przejdźmy do rozczarowań.

Rozczarowanie nr 1

Tryb offline-24 oznacza wprowadzenie dla wszystkich podatników możliwości dobrowolnego wystawiania elektronicznych faktur „offline” poza KSeF. Podatnik decydując się na zastosowanie tego trybu, wystawia faktury w postaci elektronicznej zgodnie z wzorem faktury ustrukturyzowanej. Jeżeli faktura jest wystawiana na nabywcę, który nie jest uczestnikiem systemu KSeF (np. konsument, podmiot zagraniczny) i podatnik uzgodni z takim nabywcą, że faktura ma być mu dostarczona poza KSeF, wówczas powinien nanieść na taką fakturę 2 kody QR (OFFLINE oraz CERTYFIKAT).

W pozostałych przypadkach – a zatem, gdy faktura jest wystawiana na innego podatnika (uczestnika systemu KSeF), faktura jest mu dostarczana wyłącznie w KSeF.

I tu pojawia się pierwsze rozczarowanie. Podatnicy liczyli, że będą mogli skorzystać z tego rozwiązania np. przy wystawianiu faktur na stacjach benzynowych, kiedy np. pracownik kupujący paliwo otrzymuje wizualizację faktury, a później faktura jest wysyłana do KSeF. Nabywca nie musiałby czekać na przesłanie faktury do KSeF.

Z przepisów wynika jednak, że faktury wystawiane w trybie offline-24 mogą być dostarczone nabywcom poza KSeF tylko wówczas, gdy nabywca – ujmując rzecz w dużym uproszczeniu – nie jest uczestnikiem KSeF. W pozostałych przypadkach – faktury wystawione w trybie offline-24 mają być dostarczane podatnikom wyłącznie w KSeF. Faktura dostarczona nabywcy w KSeF może być co prawda użyta poza KSeF, ale wówczas trzeba na nią nanieść kod QR, a pod nim podać nr KSeF faktury. To prowadzi do wniosku, że przedsiębiorca, który wystawia fakturę w trybie offline-24 (poza KSeF) – a zatem np. stacja benzynowa „rękami” swojego pracownika – nie może tej faktury w chwili wystawienia udostępnić nabywcy (podatnikowi) poza KSeF, bo nie może nanieść na nią kodu QR z numerem KSeF faktury (z tego prostego powodu, że numer ten jeszcze nie został nadany, gdyż faktura nie została przesłana do KSeF). To powoduje, że prawdopodobnie nie będzie możliwe „szybkie” fakturowanie, tj. wydanie wspomnianemu pracownikowi faktury i następnie dostanie jej do KSeF.

**Tryb offline-24 oznacza
wprowadzenie dla wszystkich
podatników możliwości
dobrowolnego wystawiania
elektronicznych faktur
„offline” poza KSeF.**

Rozczarowanie nr 2

Podatnik jest obowiązany przesłać faktury wystawione w trybie off-line do Krajowego Systemu e-Faktur w celu przydzielenia numeru identyfikującego te faktury w Krajowym Systemie e-Faktur niezwłocznie, nie później niż w następnym dniu roboczym po ich wystawieniu. I tutaj pojawia się problem. Załóżmy, że podatnik zdecydował się na wystawienie faktury w trybie offline-24, ponieważ z uwagi na awarię serwera nie mógł wystawić faktury w KSeF. Podatnik wystawił fakturę w środę. W czwartek powinien przesłać ją do KSeF. Tyle że serwer cały czas nie działa. Przepisy w projektowanym brzmieniu nie przewidują takiej sytuacji i wymagają, aby podatnik przesłał fakturę do KSeF najpóźniej następnego dnia roboczego po dniu

jej wystawienia. Co więcej – za nieprzesłanie faktury do KSeF w wymaganym terminie przewidziane są sankcje (wejdą w życie od stycznia 2027 r.). Przedstawiona sytuacja wydaje się problematyczna. Nie każdy podatnik może sobie pozwolić na wstrzymanie procesu wystawiania faktur na okres, w którym z przyczyn leżących po stronie podatnika ich wystawienie w KSeF nie jest możliwe. Przepisy natomiast są w tym zakresie sformułowane jednoznacznie i nie przewidują wyjątków.

I – na koniec (last but not least) – zbiorczy identyfikator płatności.

Zbiorczy identyfikator płatności

Zbiorczy identyfikator płatności będzie wykorzystywany przez podatników do oznaczania tytułów

przelewów za faktury ustrukturyzowane. Regulacja ustawy w tym zakresie jest szcątkowa, co nie powinno dziwić – zagadnienie nie wymaga szczególnie pogłębionej analizy. Mimo jednak że tak techniczne, to ono również powoduje wątpliwości.

Nr KSeF faktury w tytule przelewu

Począwszy od 1 stycznia 2027 r.:

- podatnicy VAT czynni
 - dokonując płatności (w tym płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności – MPP) za faktury ustrukturyzowane oraz za faktury wystawione w podczas niedostępności i trybu offline-24
 - na rzecz innego podatnika VAT czynnego
 - za pośrednictwem usługi polecenia przelewu lub innego instrumentu płatniczego umożliwiającego podanie tytułu transferu środków pieniężnych,
- w tytule przelewu będą zobligowani podawać nr KSeF faktury lub numer identyfikatora zbiorczego.

Obowiązek ten dotyczyć będzie również:

- wystawcy faktury, gdy płatność jest dokonywana przy użyciu polecenia zapłaty,
- podmiotów trzecich dokonujących płatności za faktury wystawione na rzecz danego nabywcy.

Podatnik nie będzie zobowiązany do podania numeru KSeF przy płatnościach za faktury, które zostały wystawione podczas niedostępności KSeF lub w trybie offline-24 i nie zostały wprowadzone do systemu (dosłane do KSeF) w związku z ogłoszoną awarią.

Oprócz tego, że jest to jedna z nowości, jaką wprowadzi obowiązkowy KSeF – wymóg ten nie budzi większych wątpliwości.

**Podatnik jest obowiązany
przesłać faktury wystawione
w trybie off-line do
Krajowego Systemu e-Faktur
w celu przydzielenia numeru
identyfikującego te faktury
w Krajowym Systemie e-Faktur
niezwłocznie, nie później
niż w następnym dniu
roboczym po ich
wystawieniu.**

Do czasu jednak. Co zrobić w sytuacji, gdy jednym przelewem chcemy zapłacić za kilkanaście faktur? Numer KSeF faktury jest stosunkowo długi – kilkanaście takich numerów może najzwyczajniej w świecie nie zmieścić się w tytule przelewu. W takiej sytuacji podatnik będzie mógł podać numer identyfikatora zbiorczego. Identyfikator ten będzie można wygenerować z poziomu KSeF.

Zbiorczy identyfikator płatności w KSeF

Zbiorczy identyfikator płatności jest numerem agregującym, nadawanym dla co najmniej dwóch faktur ustrukturyzowanych. Aby go wygenerować, trzeba będzie podać numery KSeF faktur, które mają być opłacone danym przelewem (dla realizacji którego generowany jest identyfikator zbiorczy). Identyfikator może wygenerować zarówno wystawca, jak i np. odbiorca faktur. I tak np. nabywca, po zalogowaniu się do KSeF, na liście faktur otrzymanych w KSeF powinien zaznaczyć te faktury, dla których ma być wygenerowany identyfikator zbiorczy. Generowanie identyfikatora zbiorczego będzie możliwe zarówno w Aplikacji Podatnika KSeF, jak i komercyjnych systemach finansowo-księgowych, które będą połączone z API KSeF. Następnie po jego wygenerowaniu i skopiowaniu – nabywca podaje ten identyfikator w tytule przelewu.

Sprzedawca – otrzymując przelew – kopiuje numer identyfikatora i z poziomu KSeF może go „odkodować” – czyli sprawdzić, które faktury (o jakich numerach KSeF) zostały tym przelewem opłacone.

Identyfikator zbiorczy będzie się składał z 35 znaków:

— numeru NIP podmiotu, który go generuje (tzw. kontekstu uwierzytelnienia generującego),

- oznaczenia „IZ”,
- roku i miesiąca wygenerowania identyfikatora zbiorczego,
- unikalnego ciągu 12 znaków,
- dwóch cyfr kontrolnych.

Zbiorczy identyfikator płatności – prawo czy obowiązek podatnika

Sytuacją, która obiektywnie wymusi na podatniku posługiwanie się identyfikatorem, będzie ta, w której podatnik chce jednym przelewem zapłacić np. za kilkanaście faktur – wówczas ich numery KSeF mogłyby się nie zmieścić w tytule przelewu i konieczne będzie wygenerowanie identyfikatora zbiorczego.

Jednocześnie jednak charakterystyka identyfikatora zbiorczego podana przez Ministerstwo Finansów uzasadnia pytanie, czy posługiwanie się nim jest prawem, czy też obowiązkiem podatnika? Innymi słowy – czy płacąc jednym

Podatnik nie będzie zobowiązany do podania numeru KSeF przy płatnościach za faktury, które zostały wystawione podczas niedostępności KSeF lub w trybie offline-24 i nie zostały wprowadzone do systemu (dosłane do KSeF) w związku z ogłoszoną awarią.

przelewem za np. 2 faktury, nabywca może w tytule przelewu podać numery KSeF tych faktur, ale może również podać zbiorczy identyfikator płatności? Czy też, poczynawszy od płatności za dwie faktury (i więcej), podatnik obowiązkowo musi wygenerować i podać w tytule przelewu identyfikator zbiorczy i tym samym nie może podawać numerów KSeF faktur opłacanych tym przelewem? Ministerstwo sugeruje (niestety) ten drugi wariant jako jedyny słuszny.

Omówione w artykule zagadnienia problematyczne dotyczące KSeF 2.0 nie są jedynymi. Zastanawia (o ile nie niepokoi) fakt, jak akt prawny, który wprowadza rewolucję, który był konsultowany i modyfikowany na przestrzeni ostatnich lat, finalnie może mieć postać tak niedopracowaną. 🐣



EWA SOKOŁOWSKA,
DORADCA PODATKOWY

Egzekucja

**na podstawie tytułów egzekucyjnych
niebędących orzeczeniami
w postępowaniu egzekucyjnym
w administracji**



*Celem artykułu jest ukazanie egzekucji
na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących
orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym
w administracji, czyli wyjątku od powszechnie
przyjętej zasady w postępowaniu egzekucyjnym
w administracji.*

DR ADAM BOJARSKI

Wprowadzenie

Tematyka dotycząca postępowania egzekucyjnego w administracji nie jest tematem zbyt popularnym na gruncie Kwartalnika Doradca Podatkowy¹. Postępowanie egzekucyjne w administracji najczęściej kojarzy się z podatkami. Natomiast jest pewna specyficzna grupa składek, opłat i danin, co do których stosowane są odmienne zasady, takie jak możliwość przeprowadzenia egzekucji administracyjnej na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji podstawą egzekucji administracyjnej są indywidualne akty administracyjne nazywane decyzjami lub postanowieniami². Jednakże od tej zasady został wprowadzony wyjątek, o którym mowa w art. 3a § 1 upea i art. 3a § 2 upea, czyli o możliwości przeprowadzenia egzekucji na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Podstawy prawne

Zgodnie z art. 3a § 1 i § 2 upea egzekucję administracyjną stosuje się również wówczas, gdy obowiązki wynikają z innych aktów niż decyzje i postanowienia. Są to:

1. Zgłoszenia
2. Zeznania
3. Deklaracje (w tym deklaracje zbiorcze)

Zgodnie z art. 3a § 1 i § 2 upea egzekucję administracyjną stosuje się również wówczas, gdy obowiązki wynikają z innych aktów niż decyzje i postanowienia.

4. Informacje (w tym informacje zbiorcze)

5. Formularze.

Ponadto muszą zostać spełnione trzy warunki:

1. Należność będąca wynikiem dochodzenia musi wynikać z dokumentu wskazanego w art. 3a § 1 upea. Musi ona być przedłożona przez zobowiązanego właściwemu organowi podatkowemu;
2. Wierzyciel przed wszczęciem postępowania musi przesłać upomnienie zobowiązanemu;
3. W deklaracjach, zeznaniach, zgłoszeniach, informacjach zamieszczono klauzulę zawierającą pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

Przepisy art. 3a upea zostały wprowadzone art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw³.

Zgodnie z art. 15 § 1 upea egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, prze-

ślał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego oraz inne dane niezbędne do prawidłowego wykonania obowiązku przez zobowiązanego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia.

W przeciwieństwie do art. 3 § 1 upea obowiązki z art. 3a § 1 upea powstają z mocy samego prawa⁴. Osoby, na których ciąży obowiązek podatkowy, muszą uiścić należności, o których mowa w art. 3a § 1 i § 2 upea bez wezwania organu administracji publicznej.

Dokument (zgłoszenie, zeznanie, deklaracja lub informacja) musi wynikać z przepisów prawa (np. CUK-1 to informacja w sprawie opłaty od środków spożywczych)⁵.

Dokumenty, które podmioty są zobowiązane wystawić i przekazać, stanowią tytuły egzekucyjne, na podstawie których wierzyciele wystawiają tytuł egzekucyjny, który jest niezbędny do przeprowadzenia

W przeciwieństwie do art. 3 § 1 upea obowiązki z art. 3a § 1 upea **powstają z mocy samego prawa.**

egzekucji administracyjnej. Oznacza to, że taki dokument (zgłoszenie, zeznanie, deklaracja lub informacja) stanowi szczególnie tytuł egzekucyjny, którego realizacja w postępowaniu egzekucyjnym jest możliwa bez uprzedniego wydania decyzji ustalającej i określającej wysokość należności⁶.

W takim przypadku podstawa prawna uproszczonego tytułu wykonawczego to art. 3a § 1 w zw. z art. 3a § 1 pkt 13 upea (w przypadku tytułu egzekucyjnego wystawionego w zakresie opłaty od reklamowania napojów alkoholowych)⁷.

Zakres przedmiotowy art. 3a upea

Zakres przedmiotowy z art. 3a upea dotyczy:

1. Długów celnych powstałych w przypadkach określonych w art. 77 ust. 1 oraz art. 81 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 listopada 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny⁸,
2. Podatków wykazanych w zgłoszeniu celnym i rozliczeniu zamknięcia,
3. Składek na ubezpieczenie społeczne⁹,
4. Opłat paliwowych, o których mowa w ustawie z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym¹⁰,
5. Dopłat, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych¹¹,
6. Opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o których mowa w art. 6h ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach¹²,
7. Opłaty emisyjnej z art. 321a i nast. ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska¹³,
8. Opłaty za korzystanie ze środowiska z art. 273 i nast. PraOchrŚrodU,
9. Daniny solidarnościowej, o której mowa w rozdziale 6a (art. 30h oraz 30i) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk DSF-1)¹⁴,
10. Opłaty za wydanie zezwolenia, o której mowa w art. 9² ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi¹⁵,
11. Opłaty od reklamowania napojów alkoholowych, o której mowa w art. 13² ust. 1 uwtpa,
12. Opłaty od środków spożywczych, o której mowa

w ustawie z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym¹⁶,

13. Opłaty na finansowanie działalności Rzecznika Finansowego i jego Biura¹⁷,
14. Wpłaty na Fundusz Ochrony Rolnictwa¹⁸,
15. Opłaty koncesyjnej¹⁹,
16. Środków z doładowań²⁰.

Zgodnie z art. 3a § 4 upea przepisu art. 3a § 2 upea nie stosuje się do należności pieniężnych wynikających z deklaracji składanej w innym państwie członkowskim oraz należności pieniężnych wynikających z korekty deklaracji VAT, o której mowa w art. 130ca ust. 1, art. 133a ust. 1 i art. 138ga ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²¹.

Dokumenty, z których można dokonać egzekucji z art. 3a upea

Zgodnie z art. 3a § 1 pkt 1–17 upea dokumentami właściwymi są:

- 1) Deklaracja lub zeznanie złożone przez podatnika lub płatnika;
- 1a) Deklaracja złożona w państwie członkowskim identyfikacji, o której mowa w art. 59, art. 61 i art. 61a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²²;
- 1b) Korekta deklaracji VAT, o której mowa w art. 130ca ust. 1, art. 133a ust. 1 i art. 138ga ust. 1 VATU;
- 2) Zgłoszenie celne złożonego przez zobowiązanego;
- 3) Deklaracja rozliczeniowa złożona przez płatnika składek na ubezpieczenie społeczne;

- 4) Informacja o opłacie paliwowej (druk OPAL(2);
- 5) Informacja o dopłatach (druk GHD-1)²³;
- 6) Deklaracja o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi albo z zawiadomienia właściciela nieruchomości przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi;
- 7) Rozliczenie zamknięcia, o którym mowa w art. 175 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego²⁴;
- 8) Informacja o opłacie emisyjnej (druk OEMIS)²⁵;
- 9) Deklaracja o wysokości daniny solidarnościowej (druk DSF-1);
- 10) Wykaz zawierający informacje i dane o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat²⁶;
- 11) Informacja, o której mowa w art. 9² ust. 17 pkt 1 uwtpa (druk ALK-1);
- 12) Informacja, o której mowa w art. 12g ust. 1 pkt 1 ZdrowiePubliczneU (druk CUK-1);
- 13) Zbiorcza deklaracja miesięczna, o której mowa w art. 13² ust. 2 uwtpa (druk DRA-2)²⁷;
- 13a) Deklaracja, o której mowa w art. 20 ust. 7 pkt 1 RzeczFinansU²⁸;
- 15) Deklaracja, o której mowa w art. 5 ust. 1 FORU;
- 16) Formularz, o którym mowa w art. 34 ust. 4 PrEnerU²⁹;
- 17) Informacja, o której mowa w art. 2 ust. 1 PrKomElekU.

Jeśli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność niepobrania podatku lub pobrania podatku bez jego wpłacenia, organ wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

Wpływ art. 3a upea na podstępowanie egzekucyjne w administracji

Jak podkreśla się w doktrynie, nie jest dopuszczalne prowadzenie egzekucji na podstawie dokumentu, bez wystawienia tytułu wykonawczego. Dokument taki (wymieniony w art. 3a upea) stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

Jeśli tytuł wykonawczy jest poprawnie wystawiony, stanowi podstawę do egzekucji zarówno dochodzonej należności głównej wynikającej z zobowiązania pieniężnego, jak i odsetek z tytułu niezapłacenia jej w terminie. Wynika to z art. 27 § 1 pkt 3 upea.

Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 64ca § 1 upea na podstawie tytułu wykonawczego dochodzone są koszty egzekucyjne, chyba że ustawa stanowi inaczej³⁰.

Obowiązki wynikające z przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Pierwszy element dotyczy zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w art. 8 i art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³¹. Art. 8 OrdPodU dotyczy definicji płatnika, a art. 21 § 1 pkt 1 OrdPodU reguluje, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania.

Jednakże nie sposób zapomnieć o przepisach art. 30 § 1 i § 4 OrdPodU; płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 OrdPodU, odpowiada za podatek niepobraný lub podatek pobraný, a niewpłaconý.

Jeśli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi

**Oznacza to,
że w przypadku zwrotu
bezpodstawnie pobranych
zasiłków nie stosuje się
przepisów art. 3a upea, nawet jeśli
stanowią one tytuł wykonawczy
w postępowaniu egzekucyjnym
w administracji.**

okoliczność niepobrania podatku lub pobrania podatku bez jego wpłacenia, organ wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

W takim przypadku przepis art. 3a upea nie ma zastosowania, gdyż podstawą wystawienia tytułu wykonawczego jest decyzja organu podatkowego.

Inne kwestie dotyczące tytułu wykonawczego

Należy zwrócić uwagę na sprzeczność pomiędzy zapisami przepisów ustawy z PrEnerU a przepisami upea.

Zgodnie z art. 34 ust. 4a PrEnerU w przypadku, gdy przedsiębiorstwo energetyczne nie wniesie opłaty koncesyjnej za dany rok w wysokości obliczonej w formularzu w sprawie opłaty koncesyjnej, formularz ten stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Na podstawie art. 34 ust. 6 PrEnerU zostało wydane rozporządzenie z dnia 12 października 2021 r. Wzór formularza stanowi załącznik nr 1 do rozporządzenia z dnia 12 października 2021 r. „Formularz w sprawie opłaty koncesyjnej”. We wzorze tego formularza brak jest pouczenia o tym, że formularz stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, zgodnie z przepisami upea.

Zgodnie z art. 3a § 2 pkt 1 upea w formularzu, o którym mowa w art. 34 ust. 4 PrEnerU, zostało zamieszczone pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Ponieważ brak jest właściwego pouczenia, formularz nie może być uznany jako tytuł wykonawczy w rozumieniu przepisów upea. Dlatego konieczna jest zdaniem autora zmiana rozporządzenia z dnia 12 października 2021 r. poprzez dodanie pouczenia o tym, że formularz stanowi tytuł egzekucyjny, o którym mowa w upea.

Inny problem dotyczy deklaracji, o której mowa w art. 20 ust. 7 pkt 1 RzecFinansU, która zostanie

uchylona z dniem 19 lutego 2026 r. Wynika to z przepisów ustawy z dnia 20 grudnia 2024 r. o podmiotach obsługujących kredyty i nabywcach kredytów³², które weszły w życie 19 lutego 2025 r. Zgodnie z art. 74 PodObslKredytU przepisy dotyczące deklaracji, o której mowa w art. 20 ust. 1 pkt 7 RzecFinansU, i przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 20 ust. 12 RzecFinansU zostaną uchylone z dniem 19 lutego 2026 r. (12 miesięcy od dnia wejścia w życie przepisów PodObslKredytU).

Oznacza to, że od dnia 19 lutego 2026 r. nie będzie możliwości stosowania uproszczonej egzekucji w postępowaniu egzekucyjnym w administracji w przypadku opłaty na finansowanie działalności Rzecznika Finansowego i jego Biura, o ile ustawodawca nie wprowadzi nowego prawa.

W przypadku składek na ubezpieczenia społeczne dotyczy to wyłącznie przepisów usus, które składa się w odpowiedniej deklaracji.

Dla przykładu zgodnie z art. 66 ust. 3 ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa decyzja Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w sprawie zwrotu bezpodstawnie pobranych zasiłków stanowi tytuł wykonawczy w postępowaniu egzekucyjnym w administracji³³.

Oznacza to, że w przypadku zwrotu bezpodstawnie pobranych zasiłków nie stosuje się przepisów art. 3a upea, nawet jeśli stanowią one tytuł wykonawczy w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Dotyczą one zasiłków, a nie składek na ubezpieczenie społeczne.

Uproszczone tytuły egzekucyjne – wątpliwości doktryny

Jak podkreśla się w doktrynie, są wątpliwości, czy egzekucja należności niewymienionych enumeratywnie w art. 3a § 1 upea niebędących podatkami może odbywać się na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami³⁴.

Przykładowo zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1–10 ustawy z dnia 22 maja 2009 r. o funduszach promocji produktów rolno-spożywczych³⁵ w celu wspierania marketingu rolnego, wzrostu spożycia i promocji produktów rolno-spożywczych tworzy się następujące fundusze promocji:

- 1) Fundusz Promocji Mleka;
- 2) Fundusz Promocji Mięsa Wieprzowego;
- 3) Fundusz Promocji Mięsa Wołowego;
- 4) Fundusz Promocji Mięsa Końskiego;
- 5) Fundusz Promocji Mięsa Owczego;
- 6) Fundusz Promocji Ziarna Zboż i Przetworów Zbożowych;
- 7) Fundusz Promocji Owoców i Warzyw;
- 8) Fundusz Promocji Mięsa Drobiowego;
- 9) Fundusz Promocji Ryb;
- 10) Fundusz Promocji Roślin Oleistych.

Zgodnie art. 3 ust. 1–2b FundPrProdRolSpożU:

1. Do wpłat na Fundusz Promocji Mleka są obowiązane pierwsze podmioty skupujące w rozumieniu art. 151 rozporządzenia nr 1308/2013³⁶, w wysokości 0,001 zł od każdego skupionego przez nie kilograma mleka.
2. Wpłaty na fundusze promocji, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2–9, są naliczane, w wysokości 0,1% wartości netto, od następujących rzeczy ruchomych, będących przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług:

- 1) świnie żywe,
- 2) bydło i cielęta żywe,
- 3) konie żywe,
- 4) owce żywe,
- 5) zboża,
- 6) owoce i warzywa,
- 7) drób żywy,
- 8) ryby
– zwanych dalej „towarami”.

2a. Wpłaty na fundusz promocji, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 10, są naliczane w wysokości 0,2% wartości netto od roślin oleistych będących przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

2b. Ilekroć w ustawie jest mowa o towarach, rozumie się przez to również rośliny oleiste.

Co prawda zgodnie z art. 6 ust. 6 FundPrProdRolSpożU nakazuje stosowanie przepisów upea, jednakże deklaracja ta nie jest wymieniona w art. 3a upea, choć ta deklaracja zawiera pouczenie, że stanowi ona tytuł egzekucyjny, o którym mowa w upea. Oznacza to, że tytułem wykonawczym będzie decyzja, a nie dokument, o którym mowa w art. 3a upea.

Tylko wobec tytułów egzekucyjnych wymienionych w art. 3a upea można stosować zasady uproszczone, a nie do wszystkich opłat niebędących podatkami. Tylko względem dokumentów, o których mowa w art. 3a upea ustawodawca wprowadził możliwość przeprowadzenia egzekucji w sposób uproszczony.

Art. 3a upea w orzecznictwie sądów administracyjnych

Aby egzekucja z art. 3a upea miała miejsce, konieczne jest upomnienie zobowiązanego. W orzecznictwie podkreśla się, że celem jest skłonienie zobowiązanego do dobrowolnego wykonania określonego obowiązku i tym samym niedoprowadzenie do wszczęcia egzekucji³⁷. Inna kwestia dotyczy eliminacji z obrotu prawnego dokumentu z art. 3a upea, określającego zobowiązanie podatkowe.

W orzecznictwie podkreśla się, że eliminacja takiego dokumentu powinna wywierać ten sam skutek w postępowaniu egzekucyjnym.

Jak podkreśla się w doktrynie, są wątpliwości, czy egzekucja należności niewymienionych enumeratywnie w art. 3a § 1 upea niebędących podatkami może odbywać się na podstawie tytułów egzekucyjnych niebędących orzeczeniami.

Stosowanie art. 3a upea jest odejściem od zasady wyrażonej w art. 3 § 1 upea.

W takim przypadku upada podstawa prawna egzekucji ze skutkiem *ex tunc*³⁸. Oznacza to, że korekta dokumentu, o którym mowa w art. 3a upea, skutkuje także w zakresie postępowania egzekucyjnego w administracji.

Ponadto przepis art. 3a § 2 pkt 1 upea jest przepisem bezwzględnie obowiązującym. Zatem mocy obowiązującej tego przepisu nie może uchylić ewentualny brak po stronie skarżącej świadomości spełnienia bądź nie przez deklaracje wspomnianego wymogu³⁹.

Co istotne, ewentualne dokonanie korekty deklaracji podatkowej (w przypadku tego wyroku była korekta daniny solidarnościowej, druk DSF-1) po dokonaniu upomnienia przez organ podatkowy nie ma wpływu na przeprowadzenie egzekucji z art. 3a § 1 upea⁴⁰.

Natomiast jeśli w obrocie prawnym istnieją decyzje wydane z urzędu na skutek złożenia korekt deklaracji, które określają zadłużenie z tytułu składek (lub innych zobowiązań pieniężnych), wystawienie

tytułów wykonawczych w oparciu o pierwotne deklaracje i wszczęcie na ich podstawie egzekucji jest niezgodne z prawem⁴¹.

Podsumowanie

Stosowanie art. 3a upea jest odejściem od zasady wyrażonej w art. 3 § 1 upea. Wynika to z tego, że dokument ten nie stanowi ani decyzji, ani postanowienia. Musi być ona wypełniona przez osobę zobowiązaną. Ustawodawca uznał, że wierzyciel musi wprawdzie wezwać zobowiązanego w rozumieniu art. 15 § 1 upea oraz że na dokumencie musi znaleźć się pouczenie, że stanowi on podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

Niestety w formularzu, o którym mowa w art. 34 ust. 4 PrEnerU, brak jest stosownego pouczenia, w związku z czym nie może on stanowić tytułu wykonawczego. Oznacza to, że pomimo tego, że formularz ten jest enumeratywnie wymieniony w art. 3a upea jako formularz,

na podstawie którego może być prowadzona egzekucja w sposób uproszczony, to brak stosownego pouczenia oznacza niemożność jej prowadzenia.

Stosowanie uproszczonych tytułów egzekucyjnych może mieć miejsce wyłącznie wobec danin publicznych, które zostały enumeratywnie wymienione w przepisach art. 3a upea. Jeśli zatem danina publiczna nie została wymieniona w art. 3a upea, wtedy egzekucja administracyjna może być prowadzona na podstawie decyzji lub postanowienia. 



DR ADAM BOJARSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

1_ Ostatni artykuł na łamach Kwartalnika Doradca Podatkowy, w którym pojawił się wątek postępowania egzekucyjnego w administracji, miał miejsce w 2023 r. R. Szaraniec, Uprawnienia organów egzekucyjnych w KSeF, Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 3, Warszawa 2023, s. 48–52.

2_ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U z 2025 r. poz. 132 ze zm.) – dalej: upea.

3_ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2001 r. nr 125 poz. 1368).

4_ J. Brolik, Wykonywanie nieostatecznych decyzji podatkowych, Przegląd Podatkowy nr 5, Warszawa 2014, s. 42 – 43.

5_ A. Bojarski. Opłata cukrowa. Komentarz wyd. II, stan prawny na dzień 4 czerwca 2025 r. Art. 12g, Lex/el 2025.

6_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej: NSA) z dnia 25 sierpnia 2015 r., II GSK 2106/13, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych – dalej: CBOSA.

7_A. Bojarski, Opłata od reklamowania napojów alkoholowych, Zeszyty Naukowe Radca Prawny nr 2, Warszawa 2025, s. 130–131.

8_Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 listopada 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L – dalej: Dz.U.UE.L.2013.269.1 ze zm.).

9_Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 530 ze zm.).

10_Ustawa z dnia z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 561 ze zm.).

11_Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych – dalej: GryHazardU (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 595 ze zm.).

12_Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 733 ze zm.).

13_Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska – dalej: PraOchrŚrodU (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 647 ze zm.).

14_Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.).

15_Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2151 ze zm.) – dalej: uwtpa.

16_Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1670 ze zm.) – dalej: ZdrowiePubliczneU.

17_Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego, o Rzeczniku Finansowym i o Funduszu Edukacji Finansowej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1109 ze zm.) – dalej: RzecznFinansU.

18_Ustawa z dnia 9 maja 2023 r. o Funduszu Ochrony Rolnictwa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 308 ze zm.) – dalej: FORU.

19_Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 266 ze zm.) – dalej: PrEnerU.

20_Ustawa z dnia 12 lipca 2024 r. Prawo komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1221 ze zm.) – dalej: PrKomElekU.

21_Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.) – dalej: VATU.

22_Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2011.77.1 ze zm.).

23_Podstawa prawna wynika z art. 84 GryHazardU. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie wzoru informacji o dopłatach w grach liczbowych, loteriach pieniężnych i grze telebingo (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1770 ze zm.).

24_Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U.UE.L.2015.343.1 ze zm.).

25_Podstawa prawna wynika z art. 321h ust. 3 PraOchrŚrodU. Rozporządzenie Ministra Środowiska i Klimatu z dnia 23 listopada 2022 r. w sprawie wzoru informacji w sprawie opłaty emisyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2435).

26_Podstawa prawna wynika z art. 286 ust.6 PraOchrŚrodU. Rozporządzenie Ministra Klimatu z dnia 11 września 2019 r. w sprawie wykazów zawierających informacje i dane o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat (Dz. U. z 2019 r. poz. 2443).

27_Podstawa prawna to art. 13² ust. 4 uwtpa. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 marca 2021 r. w sprawie wzoru zbiorczej deklaracji miesięcznej dotyczącej opłaty wnoszonej przez podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych (Dz. U. 2021 r. poz. 579).

28_Podstawa prawna to art. 20 ust. 12 RzecznFinansU. Podstawą wydania deklaracji jest Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2022 r. w sprawie deklaracji o wysokości opłaty na finansowanie działalności Rzecznika Finansowego i jego Biura (Dz. U. z 2022 r. poz. 2800).

29_Podstawa prawna to art. 34 ust. 6 PrEnerU. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 października 2021 r. w sprawie opłaty koncesyjnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1938) – dalej: rozporządzenie z 12 października 2021 r.

30_M. Przybysz, Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz wyd. II, Art. 3a, Lex/el 2025.

31_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) – dalej: OrdPodU.

32_Ustawa z dnia 20 grudnia 2024 r. o podmiotach obsługujących kredyty i nabyciach kredytów (Dz. U. z 2025 r. poz. 146) – dalej: PodObsłKredytU.

33_Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 501 ze zm.).

34_D. Kijowski, System Prawa Administracyjnego Procesowego. Tom III. Część 1. Administracyjne postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające – zagadnienia ogólne 1.4.6.3 Uproszczone tytuły egzekucyjne pod. red. D. Kijowskiego, Lex/el 2020.

35_Ustawa z dnia 22 maja 2009 r. o funduszach promocji produktów rolno-spożywczych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 683 ze zm.) – dalej: FundPrProdRolSpożU.

36_Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1308/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólną organizację rynków produktów rolnych oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 922/72, (EWG) nr 234/79, (WE) nr 1037/2001 i (WE) nr 1234/2007 (Dz.U.UE.L.2013.347.671 ze zm.).

37_Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2023 r. I GSK 18/20, CBOSA.

38_Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2021 r., III FSK 3950/21, CBOSA.

39_Wyrok NSA z dnia 8 marca 2013 r., III GSK 2094/11, CBOSA.

40_Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2025 r., III FSK 1152/23, CBOSA.

41_Wyrok NSA z dnia 23 października 2024 r., III FSK 172/23, CBOSA.

PCC przy zakupie pierwszego mieszkania

– problemy ze stosowaniem
zwolnienia



Słowa kluczowe:

podatek od czynności cywilnoprawnych, interpretacja indywidualna, zwolnienie z PCC, wykładnia przepisów podatkowych, podatek PCC a sprzedaż nieruchomości, spór z organem podatkowym.

ROBERT PIĘTAŁ

Abstrakt

Od 31 sierpnia 2023 r. zakup pierwszego mieszkania korzysta ze zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 9 pkt 17 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 170) dalej: PCC. Zdarzają się jednak sytuacje, w których fiskus kwestionuje możliwość zastosowania zwolnienia, a wątpliwości interpretacyjne tego przepisu rodzą praktyczne problemy dla podatników.

Wprowadzenie

Dynamiczny wzrost cen na rynku nieruchomości oraz problemy z dostępnością kredytów hipotecznych sprawiły, że w ostatnich latach w debacie publicznej coraz częściej mówi się o kryzysie mieszkaniowym w Polsce. Instytucje państwowe stanęły przed wyzwaniem znalezienia rozwiązań, które z jednej strony poprawiłyby dostępność mieszkań oraz zapewniły bardziej zrównoważony rozwój rynku nieruchomości, a z drugiej ułatwiły nabycie obywatelom ich pierwszego mieszkania. Niewątpliwie za jedną z inicjatyw wdrożoną w tym celu należy uznać zwolnienie przedmiotowe z art. 9 pkt 17 ustawy PCC, wprowadzone ustawą z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa, ustawy o gospodarce nieruchomościami, ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz niektórych innych ustaw, która weszła w życie 31 sierpnia 2023 r.

Wprowadzenie przez ustawodawcę powołanego zwolnienia wychodzi naprzeciw potrzebom osób, które nigdy nie posiadały własnej nieruchomości. Podatnicy nabywający swoje pierwsze mieszkanie na rynku wtórnym nie płacą podatku od czynności cywilnoprawnych, pod warunkiem spełnienia ustawowych wymogów.

Problemy interpretacyjne przepisu – stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej:

Zgodnie z treścią przepisu art. 9 pkt 17 PCC zwalnia się z podatku m. in.: sprzedaż, której przedmiotem jest prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, prawo własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego, jeżeli kupującym jest osoba fizyczna lub osoby fizyczne, którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z tych praw ani udział w tych prawach, chyba że udział ten nie przekracza lub nie przekraczał 50% i został nabyty w drodze dziedziczenia.

Zdaniem Dyrektora KIS z analizowanego przepisu art. 9 pkt 17 PCC wynika, że zwolnieniem objęta jest umowa sprzedaży, której przedmiotem jest prawo własności do lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, budynku mieszkalnego jednorodzinnego lub spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu dotyczące lokalu miesz-

kalnego albo domu jednorodzinnego. Nie podlega zatem zwolnieniu sprzedaż jedynie udziału w takich prawach. W ocenie organu interpretacyjnego, jeżeli przedmiotem nabycia jest wyłącznie udział w prawie własności, to w takiej sytuacji podatnik nie może skorzystać ze zwolnienia o którym mowa w art. 9 pkt 17 PCC.

Pomimo stosunkowo krótkiego okresu obowiązywania ww. przepisu (wejście w życie 31.08.2023 r.) należy uznać, że zaprezentowane stanowisko Dyrektora KIS stanowi utrwaloną praktykę interpretacyjną, ponieważ jest konsekwentnie powielane w aktualnie wydawanych przez ten organ interpretacjach indywidualnych, co potwierdzają m.in.:

- pismo Dyrektora KIS z dnia 3.02.2025 r., nr: 0111-KDIB2-3.4014.601.2024.2.BZ;
- pismo Dyrektora KIS z dnia 21.10.2024 r., nr: 0111-KDIB2-3.4014.427.2024.1.JKU;
- pismo Dyrektora KIS z dnia 18.10.2024 r., nr: 0111-KDIB2-2.4014.241.2024.1.KK;
- pismo Dyrektora KIS z dnia 28.05.2024 r., nr: 00111-KDIB2-2.4014.136.2024.1.PB;
- pismo Dyrektora KIS z dnia 02.04.2024 r., nr: 0111-KDIB2-3.4014.87.2024.2.BZ.

W obliczu ugruntowanej linii interpretacyjnej organu, której przestrzegają notariusze jako płatnicy podatku PCC od sprzedaży nieruchomości – podatnicy (kupujący) w podobnych sprawach są de facto zmuszeni do jego zapłaty w trakcie czynności notarialnych. Jedyną możliwością odzyskania podatku jest dla nich wejście spór z organem.

Skarga na interpretację fiskusa

Z opisywanym problemem zgłosiła się do mnie podatniczka, która wraz z mężem nabyła do majątku wspólnego udział wynoszący 1/2 części nieruchomości, odziedziczonej wcześniej przez męża w 1/2 części udziału tejże nieruchomości. W dniu podpisania aktu notarialnego notariusz pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych w wysokości 2% od wartości rynkowej przedmiotu umowy sprzedaży na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy PCC.

Wobec obowiązującego przepisu art. 9 pkt 17 PCC małżonkowie, którzy zapłacili podatek, zamierzali wystąpić o jego zwrot.

Działając w imieniu podatników, wystąpiłem do Dyrektora KIS z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zająłem stanowisko, zgodnie z którym notariusz w dniu podpisania aktu notarialnego – nieśluszenie pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych. Wskazałem jednocześnie, że w okolicznościach faktycznych przedmiotowej sprawy należało zastosować zwolnienie, o którym mowa w treści przepisu art. 9 pkt 17 PCC.

Poza istotą sporu w przedmiotowej sprawie było to, że nie zaistniały przesłanki negatywne dla zastosowania zwolnienia, o którym mowa powyżej. Jeden z małżonków w 2013 r. w drodze dziedziczenia nabył udział w prawie własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego, który nie przekraczał 50%. Drugiemu z małżonków w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z praw ani udział w tych prawach wymienionych w przepisie art. 9 pkt 17 PCC.

Znając stanowisko organu interpretacyjnego w podobnych sprawach, w uzasadnieniu złożonego wniosku podniosłem, że fakt, iż czynnością prawną objęta była sprzedaż

udziałów w prawie własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego – nie wyklucza jej spod zastosowania zwolnienia z podatku, o którym mowa w przepisie art. 9 pkt 17 PCC. Z treści tego przepisu nie wynika bowiem wprost, że przedmiotowe zwolnienie nie dotyczy sytuacji, w których dochodzi do sprzedaży udziału/udziałów w prawach w nim wymienionych. Zwróciłem uwagę, że Prawo własności jest pojęciem szerszym niż współwłasność, a udział w nieruchomości jest szczególnym rodzajem współwłasności. Współwłasność jest szczególną postacią prawa własności polegającą na tym, że jedna rzecz stanowi równocześnie przedmiot własności kilku osób. Wobec powyższego twierdzenie, jakoby sprzedaż udziału w prawie własności miała nie podlegać zwolnieniu na podstawie art. 9 pkt 17 PCC, należy uznać za błędne. Nie wynika ono bowiem z treści przepisu, a za zastosowaniem opisanego zwolnienia przemawia wprost wykładnia językowa art. 9 pkt 17 PCC.

Już na etapie wniosku wskazałem, że dokonanie odmiennej wykładni tego przepisu, zgodnej z dotychczasową linią interpretacyjną organu, prowadzi do niedorzecznej sytuacji, a mianowicie: w tożsamyh stanach faktycznych, nigdy nie byłoby możliwe zastosowanie przedmiotowego zwolnienia, a to z uwagi na fakt, iż część udziałów została już przez jednego wnioskodawców odziedziczona. W tej sytuacji nie było możliwe wykupienie pozostałej części prawa własności w inny sposób, jak poprzez nabycie pozostałej części stanowiącej 1/2 udziału w tej nieruchomości. Samo jej dziedziczenie do wysokości odziedziczonego udziału nie przekraczającego 50% nie stanowiłoby jednak przeszkody do tego, aby ze zwolnienia skorzystać, nabywając prawo własności na innej nieruchomości. W rezultacie taki podatnik kupiłby bez obowiąz-

ku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych inną nieruchomość, posiadając jednocześnie 50% udziałów w odziedziczonej nieruchomości, a uniemożliwiono by mu zastosowanie tego zwolnienia w sytuacji, w której wykupi on pozostałą część udziałów w dziedziczonej nieruchomości. Odebranie Podatnikowi prawa do zwolnienia w tej sprawie prowadziłoby do kuriozalnej sytuacji, w której osoba nabywając mniej, płaci wyższy podatek, niż gdyby nabyła więcej.

Po tym, jak zgodnie z moimi przewidywaniami Dyrektor KIS nie zgodził się ze stanowiskiem Wnioskodawców wyrażonym we wniosku – działając w ich imieniu, wniosłem skargę na wydaną w tej sprawie interpretację indywidualną z dnia 5 lipca 2024 r. nr 0111-KDIB2-2.4014.134.2024.1.DR.

W odpowiedzi na skargę organ dodatkowo wskazał, że „Gdyby intencją ustawodawcy było objęcie zwolnieniem umowy sprzedaży udziału w prawach wymienionych tym przepisem, to wskazałby to wyraźnie w treści tego przepisu, tak jak uczynił to np. w treści art. 7a ust. 1 PCC”.

Podniesiony przez organ argument należało uznać za oczywiście nietrafiony. W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych znajdziemy inne przepisy, w których ustawodawca nie posłużył się sformułowaniem „udziałów”, jednak nie ulega wątpliwości, że np. w oparciu o art. 7 ust. 1 pkt 1 PCC organ opodatkuje stawką 2% podatku również sprzedaż udziału w nieruchomości.

Organ nie mogąc polemizować z wykładnią językową przepisu oraz wnioskowaniem strony „z większego na mniejsze” – podjął próbę wykładni systemowej, która po pierwsze: nie powinna być w tej sprawie nawet dokonywana, a po drugie: należy uznać, że przepis dotyczący zwolnienia podmiotowo-przed-

miotowego nie jest w żadnej mierze sprzeczny z przepisem stanowiącym o stawce podatku w przypadku nakładania przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w związku z dokonywaną czynnością prawną. Za prawidłowością wykładni językowej przepisu art. 9 pkt 17 PCC dokonywaną przez Wnioskodawców przemawia też wykładnia celowościowa. Celem ustawodawcy było opodatkować wyższą stawką podatku tych, którzy nieruchomości mają więcej niż 6 i zwolnienie tych, którzy chcą nabyć na własność pierwszą. Jeżeli mielibyśmy doszukiwać się gdzieś racjonalności ustawodawcy, to właśnie tutaj.

Wyrok WSA w Szczecinie

W wyroku z dnia 5 lutego 2025 r., sygn. akt: I SA/Sz 582/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uznał, że skarga okazała się skuteczna. Sąd będąc związany zarzutami skargi, podzielił argumenty Wnioskodawców podnoszone już na etapie składanego w tej sprawie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Sąd zauważył, że zgodnie z treścią przepisu art. 195 Kodeksu cywilnego: własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (współwłasność). Kontynuując swoje rozważania, Sąd wskazał, że: „Przepis ten w sposób opisowy podaje definicję współwłasności jako rodzaju własności, charakteryzującego się tym, że jedno i to samo prawo własności tej samej rzeczy przysługuje więcej niż jednej osobie. Z definicji tej wynika, że każdemu ze współuprawnionych przysługuje to samo prawo, którego tylko zakres może być różny ze względu na sam sposób przysługiwania tego wspólnego prawa, tzn. na wielkość udziałów w nim. Mamy zatem tu do czynienia z jednym i tym

samym prawem własności do tej samej rzeczy przysługującym niepodzielnie więcej niż jednej osobie. Nadal jest to więc jedno prawo własności, np. tak jak w rozpatrywanym stanie faktycznym nieruchomości stanowiącej budynek mieszkalny jednorodzinny, jednak nie przysługuje ono jednej, lecz więcej niż jednej osobie (małżonkowi skarżącej oraz jego siostrze przed zawarciem ocenianej umowy sprzedaży, a po tejże umowie małżonkom i jednemu z małżonków). Tym samym nie może zostać uznana za uprawnioną wykładnia prezentowana przez organ, a sprowadzająca się do tezy, że skoro w analizowanym przepisie ustawodawca stanowi jedynie o prawie własności, to zwolnieniem nie może być objęty udział w takim prawie. Współwłasność bowiem, jak wskazano powyżej, to przysługiwanie własności tej samej rzeczy kilku osobom, nie jest to zatem osobna, czy rozłączna kategoria od własności prawa, a sposób w jaki własność przysługuje więcej niż jednemu podmiotowi. Nie ulega także wątpliwości, że prawo własności przysługujące do określonej rzeczy, np. tak jak w rozpoznawanej sprawie do jednorodzinnego budynku mieszkalnego jednemu podmiotowi, powinno być uznane dla tego podmiotu jako prawo „większe” aniżeli udział we własności tego samego prawa. (...) Nie sposób zatem nie zgodzić z twierdzeniem skargi co do tego, że organ przy swojej wykładni naruszył jedną z podstawowych zasad wykładni przepisów prawa, tj. zasadę a maiori ad minus, czyli z większego na mniejsze, w rozpoznawanym przypadku zasada ta oznacza, że skoro zwolnieniem objęta jest sprzedaż „całego” prawa własności budynku mieszkalnego stanowiącego dom jednorodzinny, to tym bardziej zwolnienie od podatku obejmuje także sprzedaż udziału w takim prawie”.

Sąd uchylił zaskarżoną interpretację, jednocześnie wskazując, że przy ponownym rozpoznaniu sprawy Dyrektor KIS, oceniając stanowisko skarżącej w odniesieniu do przedstawionego we wniosku zdarzenia, będzie związany oceną prawną wyrażoną w wyroku dotyczącą wykładni art. 9 pkt 17 PCC.

Wyrok nie jest prawomocny.

Podsumowanie

W tej sprawie oprócz braku należytego uzasadnienia zastosowanej wykładni przepisu art. 9 pkt 17 PCC, organ nie miał możliwości zaprzeczyć temu, że przedmiotowe zwolnienie powstało w celu korzystania z niego przez osoby fizyczne nabywające na własność swoją pierwszą nieruchomość. Bez znaczenia pozostaje to, czy nabywają w niej udział, czy pełne prawo własności. Powyższe wynika bowiem wprost z treści tego przepisu i choć mogłoby się wydawać to oczywiste – opisana sprawa musiała znaleźć swój finał w sądzie. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lutego 2025 r., sygn. akt: I SA/Sz 582/24, daje nadzieję na zmianę podejścia organów podatkowych do zastosowania przedmiotowego zwolnienia w przypadku nabycia udziałów przy sprzedaży nieruchomości. Wierzę, że wymiana doświadczeń w podobnych sprawach pozwoli doradcom podatkowym na przełamywanie niekorzystnych dla podatników linii interpretacyjnych organów. Kropla drąży skałę, przez co każdy korzystny w podobnej do tej sprawie wyrok pozwoli korzystać podatnikom z przysługującego im ustawowo zwolnienia z podatku. 🐼



ROBERT PIĘTAŁ,
DORADCA PODATKOWY

**Przełomy wyrok NSA
w zakresie opodatkowania
podatkiem VAT sprzedaży**

kilkunastu nieruchomości



*Właściwe opodatkowanie sprzedaży
nieruchomości z majątku osobistego przez
osoby fizyczne wzbudza ciągłe wątpliwości
interpretacyjne.*

IWONA JACIECZKO

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych odpłatne zbycie nieruchomości może być kwalifikowane do dwóch odrębnych źródeł przychodu, a mianowicie w ramach działalności gospodarczej lub prywatnie. Natomiast w przypadku podatku VAT organy podatkowe sprzedaż kilkunastu nieruchomości uznawały co do zasady za podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Odmienne definicje działalności gospodarczej zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie o podatku od towarów i usług pogłębiały niepewność podatników. Skutkiem ewentualnych błędów związanych z prawidłowym rozliczeniem podatku od sprzedaży nieruchomości mogą być spore zaległości podatkowe, a nawet postępowanie karno-skarbowe. Spór podatkowy w tym zakresie może toczyć się latami, ale jak wskazano w poniższym przykładzie warto walczyć.

W 2015 r. podatnik – osoba fizyczna – nabył niezabudowane nieruchomości gruntowe stanowiące grunty leśne do majątku osobistego z przeznaczeniem na cele prywatne. Prowadził on działalność gospodarczą niezwiązaną z obrotem nieruchomościami. Zakup nie miał związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Nie był on czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Ze względu na zamianę planów życiowych podatnik w 2019 r. zdecydował się na sprzedaż nabytych nieruchomości. W tym celu podjął działania m.in. zmierzające do wznowienia

granic, podziału przedmiotowych działek, a także uzyskania decyzji o warunkach zabudowy dla tych nieruchomości. Nieruchomości nie były udostępniane odpłatnie osobom trzecim. Ponadto nieruchomości nie były uzbrojone, a podatnik nie podejmował żadnych czynności zmierzających do uzbrojenia tych działek. Planowaną sprzedaż działek będzie zajmował się podmiot trzeci prowadzący działalność gospodarczą w zakresie pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości. Co również istotne, podatnik nie dokonywał w ostatnim czasie, jak również nie planuje w najbliższej przyszłości, sprzedaży innych niż ww. nieruchomości.

Mając na uwadze powyższy stan faktyczny, podatnik zwrócił się z zapytaniem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej jako: DKIS), czy potencjalna sprzedaż piętnastu w taki sposób użytkowanych i utworzonych w wyniku podziału działek będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych bądź podatkiem od towarów i usług.

Zapytanie do DKIS sformułowano, składając dwa wnioski o sporządzenie interpretacji indywidualnej; w zakresie dotyczącym podatku dochodowego oraz w zakresie dotyczącym podatku od towarów i usług – zajmując kolejno stanowiska, iż potencjalna sprzedaż ww. nieruchomości nie będzie podlegać ani opodatkowaniu podatkiem dochodowym, ani podatkiem od towarów i usług.

Organ podatkowy po rozpoznaniu pierwszego z wniosków stwierdził, że stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe. Wskazał, że

planowana sprzedaż działek nie będzie miała związku z działalnością gospodarczą i nie nastąpi w wykonywaniu działalności gospodarczej, zatem Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego z tytułu ich sprzedaży.

Odnosząc się do drugiego z wniosków, Organ podatkowy wydał niekorzystną dla Wnioskodawcy interpretację, uznając, iż w zakresie nabytych działek podejmował on działania charakterystyczne dla profesjonalnego obrotu nieruchomościami, co wykluczało sprzedaż przedmiotowych działek w ramach zarządu majątkiem prywatnym. W ocenie Organu podatkowego czynność dostawy wydzielonych działek będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Podkreślić należy, że definicja działalności gospodarczej zawarta w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie o podatku od towarów i usług jest różna. Ocena prawna dokonywana przez organy podatkowe w porównywalnych stanach faktycznych jest więc często odmienna, tak jak to miało miejsce w analizowanej sytuacji.

Wnioskodawca zaskarżył niekorzystną interpretację podatkową wydaną w zakresie podatku od towarów i usług, składając do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej jako: WSA w Warszawie) skargę.

Na skutek złożonej skargi Sąd pierwszej instancji wydał w dniu 27 stycznia 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 909/21, korzystny dla Skarżącego wyrok, uchylając zaskarżoną

interpretację. Sąd wskazał w uzasadnieniu, iż zgodnie z aktualnym orzecznictwem skala podjętych przez Skarżącego działań wobec nabytych działek nie wykraczała poza zakres czynności podejmowanych w ramach zarządu własnym majątkiem. Reasumując, Sąd uwy puklił, że w przedstawionych okolicznościach Skarżący nie może być traktowany jako podatnik podatku od towarów i usług.

Organ podatkowy nie zgodził się z wyrokiem WSA w Warszawie i złożył skargę kasacyjną.

Jak argumentował Organ podatkowy, problem sprowadza się do rozstrzygnięcia kwestii, czy podjęte przez Skarżącego działania oraz planowana sprzedaż powstałych z tych działań nieruchomości wskazują na aktywność o charakterze incydentalnym w ramach zwykłego zarządu własnym majątkiem, czy jest ukierunkowana na zapewnienie „trwałego” zarobkowania, a podjęte działania uznać należy jako realizowane w ramach działalności gospodarczej.

Zdaniem Organu podatkowego w sytuacji pojawienia się szczególnych okoliczności życiowych, zmuszających osoby fizyczne do konieczności sprzedaży nieruchomości z majątku osobistego, nie podejmuje się tak czasochłonnych i wymagających zaangażowania czynności, tj. wznowienia granic, ich dodatkowego podziału czy uzyskania warunków zabudowy dla każdej z działek. Zdaniem Organu podatkowego Skarżący uatrakcyjnił nieruchomości, a podejmowane przez Niego działania nie mieszczą się w sferze zarządzenia osobistym majątkiem. Skarżący, jak wskazał Organ podatkowy, podejmował aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców. W ocenie DKIS sprzedaż wielu działek ma na celu

podejmowanie tego działania w sposób ciągły i powtarzający się.

NSA nie zgodził się z argumentacją Organu podatkowego i podzielił stanowisko WSA w Warszawie oraz stanowisko Skarżącego. Wyrok zapadł w dniu 17 lipca 2025 r., sygn. akt I FSK 813/22.

Podkreślić należy, że dla uznania określonych zachowań danego podmiotu za działalność gospodarczą istotne znaczenie ma ich zorganizowany charakter. Przy czym taka działalność wystąpi również w przypadku wykorzystywania towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Zatem dostawa towarów (w tym gruntów) będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w sytuacji, gdy działaniom podmiotu dokonującego tej dostawy można przypisać znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, co w efekcie przesądza o uzyskaniu przez niego statusu podatnika.

Ponadto trzeba zauważyć, że działalność gospodarcza powinna cechować się stałością, powtarzalnością i niezależnością jej wykonywania, bowiem związana jest z profesjonalnym obrotem gospodarczym. Nie jest natomiast działalnością handlową, a zatem i gospodarczą, zbycie majątku osobistego, który nie został nabyty w celu jego odsprzedaży i nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Określony w ustawie o podatku od towarów i usług zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług wskazuje, że do tego, aby faktycznie zaistniało opodatkowanie danej czynności, konieczne jest, aby czynność podlegającą opodatkowaniu wykonał podmiot, który dla tej właśnie czynności będzie działał jako podatnik.

Dlatego też aby uznać, że dany podmiot działa w charakterze po-

datnika podatku VAT, należy zbadać, czy działa on jako producent, handlowiec lub usługodawca. Mając powyższe na względzie, należy stwierdzić, że uznanie, iż dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług, wymaga oceny każdorazowo odnoszącej się do okoliczności faktycznych danej sprawy.

Jak trafnie zauważył Sąd I i II instancji, dla ustalenia czy Skarżący w przedmiotowej sprawie zbywając niezabudowane działki, będzie działał jako handlowiec, istotne są tezy zawarte w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE) z 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10.

W wyroku tym TSUE przyjął, że nie mogą być uznawane za dokonywane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności. Inaczej jest natomiast w przypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE. Taka aktywność świadczy bowiem o prowadzeniu przez dany podmiot działalności gospodarczej w tym zakresie.

TSUE jako przykład takich działań podał: uzbrojenie terenu oraz działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, stwierdzając przy tym, że stanowią one o takiej aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami, które mogą wskazywać, że czynności sprzedającego przybierają formę zawodową (profesjonalną), a w konsekwencji zorganizowaną. W ocenie TSUE fakt prowadzenia

takiej działalności uzasadnia uznanie podmiotu za podatnika podatku od wartości dodanej. Z wyroku powyższego wynika również i to, że liczba i zakres dokonanych transakcji sprzedaży, okoliczność, iż przed sprzedażą zainteresowany podzielił grunt na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej, długość okresu, w jakim te transakcje następowały oraz wysokość osiągniętych z nich przychodów, same w sobie nie są okolicznościami przesądzającymi o działaniu w charakterze podatnika. Elementy te mogą bowiem wiązać się z zarządem majątkiem prywatnym.

W świetle opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej okoliczności Skarżącemu, co potwierdziły Sądy I i II instancji, nie można było przypisać przymiotu osoby prowadzącej działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami.

Skarżący poza wznowieniem granic, podziałem nabytej nieruchomości i uzyskaniem decyzji o warunkach zabudowy dla powstałych w wyniku podziału działek nie podejmował czynności przekraczających czynności standardowe, umożliwiające zbycie nieruchomości czy ich uatrakcyjnienie.

Podejmowane przez Skarżącego czynności odpowiadały zarządowi majątkiem prywatnym, a nie ukierunkowanej na zarobek zorganizowanej działalności. Wąski zakres powziętych przez Skarżącego działań z uwzględnieniem pozostałych okoliczności opisanych we wniosku o wydanie interpretacji przeczą wnioskowi wywiedzionym przez Organ podatkowy w zaskarżonym rozstrzygnięciu.

Przed wszystkim podkreślenia wymaga, że Skarżący nie dokonywał w ostatnim okresie, jak również nie planuje dokonywać w najbliższej przyszłości, sprzedaży innych niż opisane we wniosku

o wydanie interpretacji nieruchomości (wynika to wprost z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego).

W analizowanej sprawie nie można również mówić o powtarzalności działań. Wbrew twierdzeniem Organu podatkowego nie jest więc tak, że Skarżący w różnych okresach i względem różnych nieruchomości dokonuje wielu skoordynowanych działań, które rozpatrując łącznie i całościowo tworzą obraz zorganizowanej i stałej działalności typowanej dla podmiotu handlującego nieruchomościami.

Jak podkreślił Sąd I i II instancji, aktywność Skarżącego miała charakter standardowych i koniecznych działań mających na celu pozyskanie nabywców działek i uzyskanie godziwej ceny. Ich skala w żadnej mierze nie wskazuje na aktywność właściwą podmiotom profesjonalnie zajmującym się obrotem nieruchomościami.

Dodatkowo trudno oczekiwać od podmiotu, który zbywa składnik swojego majątku prywatnego, aby nie kierował się przy tym rachunkiem ekonomicznym i powstrzymywał od działań, które pozwolą mu uzyskać jak najwyższą cenę, w obawie przed obłożeniem transakcji sprzedaży daniną publicznoprawną.

W analizowanej sytuacji pojawiła się często stosowana do tej pory przez organy skarbowe tendencja do opodatkowania podatkiem od towarów i usług osób fizycznych dokonujących transakcji sprzedaży większej ilości nieruchomości. Natomiast sądy administracyjne słusznie zwróciły uwagę DKIS na liczne orzecznictwo międzynarodowe i krajowe, które nakazuje organom podatkowym dogłębne analizowanie stanu faktycznego przedstawianego przez podatników w konkretnej sprawie. Co również istotne dla kolejnych spraw podatkowych toczących się w podobnym zakre-

sie, Sąd podkreślił, jakie zachowania osób fizycznych są obecnie uznawane za standardowe, wcale nie wskazujące na działalność podmiotu profesjonalnie zajmującego się handlem nieruchomościami.

Wyroki NSA i WSA w Warszawie w przedmiotowej sprawie uwykklają, jak ważne jest, aby organy podatkowe przy ocenie działalności osoby sprzedającej nieruchomości uwzględniały całokształt czynności podejmowanych na poszczególnych etapach aktywności sprzedającego. Niebagatelne znaczenie mają obiektywne, a nie tylko subiektywne przesłanki, które pozwalają odróżnić działania o charakterze zawodowym od tych mieszczących się w granicach dysponowania majątkiem własnym. Orzeczenia NSA i WSA w Warszawie stanowią punkt wyjścia zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych do właściwej oceny zachowań podmiotów planujących sprzedaż większej ilości nieruchomości. 



IWONA JACIECZKO,
DORADCA PODATKOWY

Data KSeF



Jednym z tematów, który wzbudza wątpliwości w zakresie stosowania przepisów o Krajowym Systemie e-Faktur (KSeF), jest data wystawienia faktury, a więc problematyka, która dotyczy każdego przedsiębiorcy, który zobowiązany jest do wystawienia faktury, ponieważ określenie daty jest elementem obligatoryjnym każdej faktury.

Przeanalizowanie przepisów oraz dokonanie rozkodowania i wykładni norm wynikających z przepisów o KSeF stanowią kluczowy element racjonalnego zarządzania przedsiębiorstwem i mogą z pewnością ograniczyć ryzyko powstania nieprawidłowości po stronie przedsiębiorcy i nabywcy, gdyż nieprawidłowe rozpoznanie daty wystawienia faktury wiąże się z konsekwencjami prawno-podatkowymi.

Polem zarezerwowanym w systemie KSeF dla podania daty jest pole zatytułowane „P_1”. Uzupełnienie pola P_1 jest obowiązkowe i stanowi informację, przez którą przedsiębiorca deklaruje datę, w której wystawił przedmiotową fakturę. Oprócz daty widniejącej w polu P_1 wygenerowuje się data i czas w rubryce zatytułowanej DataWytworzeniaFa. Określona automatycznie data wraz z podanym czasem w polu DataWytworzeniaFa precyzuje czas, w którym faktura wytworzyła się w systemie KSeF.

Przepisem prawnym, który określa moment wystawienia przedmiotowej faktury, jest art. 106na ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2025.775 t.j.), zwanej dalej „ustawą VAT”:

Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur.

Z zacytowanego przepisu ustawy VAT wynika wprost, że fakturę uznaje się za wystawioną w dniu, w którym przedsiębiorca umieści ją w Systemie. Dla uznania standardyzowanej faktury za wystawioną nie jest istotny moment jej przetworzenia przez system KSeF.

Potwierdzeniem uznania momentu wystawienia faktury z dniem trafienia faktury do Systemu jest zaprezentowane stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 14 czerwca 2022 r., o sygn. 0112-KDIL-1-2.4012.169.2022.1.PM, w której organ stwierdził, że:

Mając na uwadze powołane wyżej przepisy prawa oraz przedstawiony we wniosku opis sprawy należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczonych usług wynajmu powstaje z chwilą wystawienia faktury ustrukturyzowanej, tj. w dniu jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur, zgodnie z art. 19 ust. 5 pkt 4 lit. B w zw. z art. 106na ust. 1 ustawy.

Podsumowując, za dzień powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczonych przez Wnioskodawcę usług wynajmu obudów do wykopów ziemnych należy uznać dzień wystawienia faktury ustrukturyzowanej, tj. dzień jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur.

Przytoczony fragment interpretacji indywidualnej stanowi potwierdzenie wykładni przepisu art. 106na ust. 1 ustawy VAT, że datą wystawienia faktury jest data trafienia faktury do systemu KSeF, a nie data, która widnieje w polu P_1. Data przesłania faktury będzie widniała na Urzędowym Poświadczeniu Odbioru oraz odnaleźć ją będzie można w numerze nadanym przez KSeF.

Nierzadko może zdarzyć się sytuacja, gdy data wpisana przez przedsiębiorcę w polu P_1 będzie odbiegać od daty wygenerowanej automatycznie i uznawanej na mocy art. 106na ust. 1 ustawy VAT za datę wystawienia, system KSeF nie odrzuci takiej fak-

tury. Oznacza to, że faktura uznana będzie za prawidłowo wystawioną, pomimo że obie te daty nie są zbieżne ze sobą. Wskazanie w polu P_1 konkretnej daty nie obliże podatnika do wysłania w tym dniu faktury do KSeF.

Z kolei należy również zwrócić uwagę na treść nowelizacji ustawy o VAT, która definiuje całkowicie w odwrotny sposób moment wystawienia faktury niż ustawa o VAT, co skutkuje wieloma rozbieżnościami w interpretowaniu i stosowaniu prawa. Nowelizacja definiuje moment wystawienia faktury w art. 106nda ust. 16, jako:

Za fakturę, o której mowa w ust. 1, uznaje się także fakturę ustrukturyzowaną, jeżeli data jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur jest późniejsza niż data, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1, wskazana na tej fakturze. Przepisy ust. 4, ust. 6 pkt 1, ust. 8–10, 12 i 13 stosuje się.

Zacytowany przepis spowoduje chaos interpretacyjny, gdyż przepis ten, w przeciwieństwie do obowiązującego już przepisu art. 106na ust. 1 ustawy VAT, wprowadza definicję daty wystawienia faktury jako daty widniejącej na fakturze, a więc daty podanej w polu P_1 w KSeF.

Niejasność i sprzeczność przepisu już istniejącego oraz proponowanego przepisu nie jest skutkiem niedoprecyzowania bądź omyłki pisarskiej, ponieważ Ministerstwo również w uzasadnieniu do Projektu wskazało, że momentem wystawienia faktury będzie data widniejąca na fakturze, a więc w polu P_1. 



**JUSTYNA
ZAJĄC-WYSOCKA,
DORADCA PODATKOWY**

Paradoxe d'impôt

CSG et CRDS



*Jak pokryć państwowy dług publiczny,
żeby było łatwo, szybko i nikt się nie sprzeciwiał?
Szukać, łatać, oszukać? Nic podobnego, wystarczy
zachęcić obywateli, umotywowować potrzebę,
no i powiedzieć, że to tylko na chwilę.
No i jak, pomożecie?*

GRAZYNA MALECHA-GRANGE

Préambule

Je voudrais vous rapprocher certains éléments du système fiscal français. Puisque la France tant membre de l'Union Européenne est en obligation d'adopter les différents types d'actes juridiques, ainsi que les Directives sortants de Bruxelles, comme les autres états membres, y compris la Pologne, il existe dans sa législation énormément des lois, des décrets et des autres actes, qui fonctionnent jusqu'à maintenant et sont datés même du 18ème ou 19ème siècle les « fossiles législatifs », avec la plus vieille de 1539, encore appliquée.

Pas si ancienne, mais qui va fêter cette année son 35ème anniversaire et à la base prévue uniquement pour seulement quelques années « une cerise sur le gâteau » du système.

« Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990 - Loi de finances pour 1991 – SUR LA PROCEDURE D'ADOPTION DES ARTICLES 127 A 135 RELATIFS A LA « CONTRIBUTION SOCIALE GENERALISEE » :

(...) 2. Considérant que la régularité de la procédure d'adoption des articles de la loi déferée relatifs à la « contribution sociale généralisée » est critiquée par les députés auteurs de la première saisine sur un double plan ; qu'il est soutenu, à titre principal, que les articles de la loi, qui instaurent un « prélèvement social », ne pouvaient être introduits dans un projet de loi par voie de lettre rectificative et qu'ils n'ont pas, au demeurant, leur place dans un texte ayant le caractère de loi de finances ; que, subsidiairement, les auteurs de la première saisine estiment que les conditions d'introduction dans le texte de la loi de finances pour 1991 de la « contribution sociale généralisée »

ont contrevenu aux prescriptions tant de l'article 38 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 qu'à celles de ses articles 31 et 40 ; que cette dernière argumentation est reprise par les sénateurs auteurs de la seconde saisine qui soutiennent, en outre, que le Parlement n'a pas bénéficié d'une information suffisante pour se prononcer, en particulier au regard des exigences posées par l'article 32 de la même ordonnance. »

Devant l'Assemblée nationale, en novembre 1990, Michel Rocard (Premier Ministre) défendait sa réforme ainsi :

« Nous devons maîtriser l'évolution des dépenses sociales et nous devons en répartir justement – je dis bien "justement" – la charge entre tous. [...] Les cotisations sociales touchent davantage les bas et moyens revenus en raison de leur plafonnement et de leur déductibilité fiscale. Elles reposent, pour l'essentiel, sur les salaires et pèsent ainsi sur le coût du travail, donc sur l'emploi... [...] Mon gouvernement propose aujourd'hui l'élargissement à l'ensemble des revenus, capital compris, du financement de la sécurité sociale. [...] La contribution sociale généralisée marque une étape fondamentale de la réforme de notre système de prélèvement fiscal et social. »

Après plusieurs années d'études, des analyses et lectures des actes, je reste dans une grande stupéfaction en face d'un impôt, qui s'appelle en abrégé : CSG et CRDS.

C'est quoi ?

Existe uniquement en France.

C'est un impôt avant que tu sois ou pas assujetti au PAS (prélèvement à la source) sur ton revenu.

La CSG (contribution sociale généralisée) au taux de 9,20 % et la CRDS (contribution au remboursement de la dette sociale) au taux unique de 0,5 % sont deux contributions françaises, aussi appelées « prélèvements sociaux ». Ces impôts sont destinés à financer la protection sociale et à rembourser la dette sociale.

Sachant que, si tu es salarié ou mandataire social ou autre personne, qui a un revenu, tu paies chaque mois les charges sociales au taux global, d'environ 20 % (pas mal), tu dois assurer obligatoirement ta santé, donc il y a la prévoyance et le frais de santé.

Mais ce n'est pas tout, car il y a encore les cotisations prises en charge par employeur : la cotisation du chômage, puis AGS (Association pour la gestion du régime de Garantie des créances des Salariés), ensuite cotisation retraite et retraite supplémentaire, le taux global de ces cotisations est de minimum 40 %.

Après tout il faut que tu contribues aussi au développement des jeunes et tu paies la taxe d'apprentissage avec le taux au moins de 0,59%, la nouvelle génération est importante. Mais ce n'est pas fini, car la formation continue pour tout le monde est très importante, sinon on n'avance pas, donc encore 0,55%, sur la base de ton revenu brut à chaque fois.

Allez, on est presque, on a déjà cotisé le 60% du brut, on rajoute la CSG+CRDS de 9,7%.

CSG et CRDS sont des impôts, mais qu'une partie de CSG est déductible de l'impôt sur le revenu, le reste constitue un impôt pur avant imposition de ton revenu.

Selon
la nature
des revenus,
le taux
change :

Nature des revenus	Taux global de CSG	Partie de CSG déductible de l'impôt sur le revenu	Taux CRDS
Revenus d'activité salariée	9,20%	6,8 %	0,50 %
Complément du salaire (revenus du patrimoine et du capital)	9,20%	6,8 %	0,50 %

Pour les pensions de retraite, le taux des cotisations varie en fonction du revenu fiscal de référence (RFR) et du nombre de part de quotient familial.	Taux zéro	Taux réduit	Taux médian	Taux normal
Taux global de CSG	Exonération	3,8 %	6,6 %	8,3 %
Taux de CSG déductible de l'impôt sur le revenu	Exonération	Exonération	4,20%	5,9 %
Taux de CRDS	Exonération	0,50 %	0,50 %	0,50 %

Les origines

La CSG, ou la contribution sociale généralisée, a fait son apparition en 1991 « Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, Loi de finances pour 1991, SUR LA PROCEDURE D'ADOPTION DES ARTICLES 127 A 135 RELATIFS A LA « CONTRIBUTION SOCIALE GENERALISEE ».

À quelques exceptions près, l'ensemble des revenus des contribuables domiciliés en France sont concernés par cet impôt. Quant à la CRDS, ou la contribution au remboursement de la dette sociale, elle a été instaurée en 1996 « Ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale ».

Cette contribution complète la CSG afin de résorber le déficit social. Elle repose sur la même assiette que la contribution sociale généralisée.

Argument suprême de l'administration : la CSG constitue un impôt de toute nature. C'est du moins la position du Conseil constitution-

nel, quoique la chambre sociale de la Cour de cassation semble vouloir en débattre (Cass. com. du 18 octobre 2001, n° 00-12.463).

Les conditions d'assujettissement

Sont assujetties à la CSG et à la CRDS les personnes physiques qui répondent aux deux critères suivants :

- Rattachement à un régime obligatoire français d'assurance maladie;
- Domiciliation fiscale en France.

Si l'une de ces deux conditions cumulatives n'est pas satisfaite, le contribuable n'est pas redevable de la CSG et de la CRDS. Ainsi, les personnes qui ne sont pas domiciliées fiscalement en France ne sont pas tenues d'acquitter ces impôts, même si elles sont rattachées à un régime d'assurance maladie français. À l'inverse, les personnes rattachées au régime de la sécurité sociale français mais vivant à l'étranger sont redevables de ces contributions, dès lors que leur domicile fiscal est toujours établi en France.

Quels sont les revenus soumis à la CSG-CRDS ?

Il s'agit de toutes les sommes ou avantages, en nature ou en argent, dus en contrepartie ou à l'occasion d'un travail ou d'une activité, peu importe leur dénomination, et peu importe aussi par qui et comment ils sont attribués.

À titre d'exemples, sont soumis à CSG-CRDS les revenus d'activité suivants :

- Les salaires, primes, indemnités, avantages en nature, pension de retraite, pension d'invalidité, les revenus issus du patrimoine, produits de placement, mises et gains (jeux) etc.,
- Les primes liées à l'intéressement et à la participation,
- L'abondement de l'entreprise aux Plans :
 1. D'épargne d'entreprise (PEE)
 2. D'épargne pour la retraite collective (Perco)
- Les allocations chômage
- Une partie des indemnités journalières complémentaires versées en cas d'arrêt de travail,

- Une partie des indemnités versées lors de la rupture du contrat de travail ou de la cessation forcée du mandat social.

Qui les collecte et comment sont calculés ?

Le principal collecteur de cet impôt est le réseau des URSSAF (Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales), qui collecte et gère les ressources de la majorité des organismes de protection sociale.

Base de calcul de CSG et CRDS est dans la majorité des cas le montant brut.

En ce qui concerne les revenus d'activité pour les salaires, la base soumises aux contributions est généralement réduite de 1,75 %, au titre des frais professionnels. Ainsi, les contributions sont calculées sur 98,25 % du revenu brut. Mais la base de calcul peut également être augmentée, si p.ex. le salarié bénéficie les frais santé et/ou la prévoyance payé intégralement ou partiellement par employeur, le montant calculé des cotisations s'ajoute à la base de calcul.

Voici 2 exemples, pour un salarié non-cadre, embauché au salaire minimum SMIC* et un salarié cadre, qui gagne un salaire moyen mensuel pour ce statut professionnel.

EXEMPLE 1 :

Pour un salarié *non-cadre*** au SMIC de 1 801,84 € en 2025. La prévoyance est calculée sur son salaire brut taux 0,93 % part patronale. La mutuelle est calculée sur le PMSS*** au taux de 1,2 % part patronale. Base de CSG/CRDS -> salaire brut x 98,25 + Part patronale de mutuelle et de prévoyance.

Salaire brut → 1 801,84 € × 98,25 % = 1 770,31 €
Part patronale de mutuelle → 3 925,00 € × 1,20 % = 47,10 €
Part patronale de prévoyance → 1 801,84 € × 0,93 % = 16,76 €

1 770,31 € + 47,10 € + 16,67 € = 1 834,08 €
La CSG et la CRDS égale à : 1 834,08 € × 9,7 % = **177,91 €**

Pour information, sur la base du SMIC net annuel, on ne paye pas d'impôt, ce niveau de revenus étant largement au-dessous du seuil d'imposition. En outre, le taux de prélèvement à la source applicable en 2025, serait de 0%.

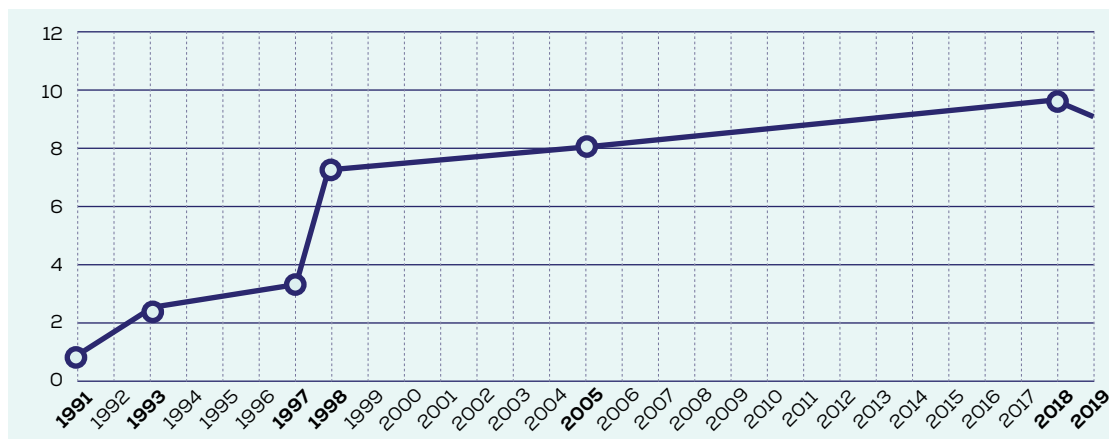
EXEMPLE 2 :

Pour un salarié *cadre*** avec salaire moyen de 55 000 € annuel en 2025. La prévoyance est calculée sur son salaire brut, au taux minimum de 1,50 % part patronale. La mutuelle est calculée sur le PMSS*** au taux de 1,40 % part patronale (il s'agit du taux moyen) Base de CSG/CRDS -> salaire brut x 98,25 + Part patronale de mutuelle et de prévoyance.

Salaire brut → 4 583,34 € × 98,25 % = 4 503,13 €
Part patronale de mutuelle → 3 925,00 € × 1,40 % = 54,95 €
Part patronale de prévoyance → 4 583,34 € × 1,50 % = 68,75 €

4 503,13 € + 54,95 € + 68,75 € = 4 626,83 €
La CSG et la CRDS égale à : 4 626,83 € × 9,7 % = **448,80 €**
Le taux de prélèvement à la source applicable en 2025, serait de 17,57 (pour la personne célibataire sans enfant et sans les déductions – 1 part quotient familial).

Evolution de la CSG depuis la création en 1991 :



Ces sommes sont directement déduites du bulletin de salaire et reste à la charge unique du salarié.

Ces sommes sont directement déduites du bulletin de salaire et reste à la charge unique du salarié.

Plafond d'application de la réduction :

L'abattement de 1,75 % ne s'applique que dans la limite de 4 fois le plafond annuel de la Sécurité sociale (PASS).

Au-delà de ce seuil, la base de calcul n'est plus réduite, et les contributions sont alors prélevées sur 100 % du revenu.

Pour information la déduction forfaitaire spécifique (DFS), qui s'applique à certains secteurs d'activité pour le calcul des cotisations sociales, ne s'applique pas à la CSG et à la CRDS.

Les employeurs du secteur privé doivent déclarer les montants de CSG-CRDS via la Déclaration Sociale Nominative mensuelle (DSN).

Quel est le montant et qu'est-ce que l'Etat fait avec ?

La CSG est devenue une de source important et stable de revenu fiscal en France.

Son niveau est plus important que l'impôt sur le revenu.

En 2022, son rendement brut a été de 141,6 Md€ (en hausse de près de 7,9 % par rapport à 2021), contre 86,8 milliards d'euros pour l'impôt sur le revenu. Les revenus d'activité représentent 71 % de son produit. Il demeure donc encore une taxe sur les salariés, ce qui est compréhensible puisqu'ils sont deux fois plus nombreux que les retraités.

Bien que la CSG soit devenue essentielle dans le financement de la Sécurité Sociale, les cotisations sociales demeurent néanmoins très majoritaires. Elles représentent encore 65 % des recettes du régime de base et du Fonds de Solidarité Vieillesse (FSV) contre 19 % pour la CSG.

Mais cette cagnotte depuis les années 90 rempli également cité plus haut la CRDS (Contribution au remboursement de la dette sociale), la contribution sociale de solidarité à la charge des employeurs, la TVA sur les tabacs, les alcools et produits pharmaceutiques et de santé, le forfait social sur les stock-options et les actions gratuites, la contribution sur les préretraites, le prélèvement social perçu sur les revenus du patrimoine et les produits de placement, la taxe sur les véhicules de société et plus encore.

La contribution sociale généralisée (CSG) participe à la protection sociale en finançant des prestations gérées par la Caisse nationale d'assurance maladie (Cnam), la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF), le Fonds de solidarité vieillesse (FSV) et la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA).

La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) finance la Caisse d'amortissement de la dette sociale (Cades).

CSG : pourquoi ça fonctionne depuis ?

Si les gouvernements ont recours de manière privilégiée à cet impôt c'est parce qu'il ne vient pas alourdir le coût du travail par une hausse des cotisations sociales patronales.

La compétitivité du travail est devenue un enjeu majeur pour maintenir et créer des emplois. Il y a donc une contradiction à faire supporter aux seuls salariés et entreprises le financement de la protection sociale alors même qu'ils sont les acteurs les plus exposés à la mobilité des facteurs de production.

En l'étendant aux revenus de l'épargne**** mais aussi des retraités, la CSG permet d'élargir le financement de la protection sociale sur des facteurs moins mobiles et moins exposés à la concurrence internationale. Mais contrairement aux cotisations sociales, la CSG n'ouvre le droit à aucune prestation en contrepartie.

Ainsi, s'il semble logique que les retraités cotisent avec les salariés pour financer une couverture maladie dont ils bénéficient largement, malheureusement ils sont aussi prélevés pour des prestations auxquelles ils n'auront jamais la possibilité d'accéder (p.ex. aides familiales).

En l'étendant aux revenus de l'épargne mais aussi des retraités, la CSG permet d'élargir le financement de la protection sociale.

Enfin, la CSG est pour une large part directement prélevée à la source, ce qui la rendait plus indolore ou plutôt plus invisible, que l'impôt sur le revenu du temps où celui-ci n'était pas prélevé à la source. En revanche, c'est un impôt proportionnel : le taux est le même quels que soient les revenus (exception faite des retraités selon les revenus). Il est donc moins redistributif que l'impôt sur le revenu qui, lui, est progressif. C'est pour y remédier que des planchers d'exonération ont été mis en place.

La CSG est donc souvent décrite comme inégalitaire. L'idée de la fusionner avec l'impôt sur le revenu pour donner naissance à un grand impôt progressif prenant en compte le quotient familial est donc régulièrement avancée.

Résumé

Espérant, que le sujet présenté pourra vous servir à vos divagations et les réflexions personnelles pour comparaître cet élément de la fis-

calité française un peu spécifique, avec la fiscalité polonaise, peut être à adopter dans son intégralité ou une partie, ou bien non.

Alors une arme discrète de l'Etat ou une peste maudite du peuple travailleur ? A vous de juger. 



**GRAZYNA MALECHA-
-GRANGE,**
DORADCA PODATKOWY

* (SMIC – salaire minimum interprofessionnel de croissance, le montant évolue chaque année ou plusieurs fois par an ; le niveau du SMIC en 2025 représente le taux d'horaire de 11,88 €, soit pour un salaire à temps plein de 35 heures/semaines la somme de 1.801,84 €).

** (La notion du statut cadre et non cadre – différence entre le statut cadre est le statut non-cadre, sont tous les deux des employés d'un entreprise. La différence entre ces deux statuts réside dans le fait que le cadre a plus de responsabilités qu'un simple salarié. Un cadre bénéficie d'une autonomie, mais avec une charge de travail souvent plus lourde et des horaires moins cadrés. Dispose d'un régime

de prévoyance spécifique, plus avantageux que celui des non-cadres. Ce régime couvre différents risques, notamment en cas d'incapacité de travail, de maladie, de décès, ou d'invalidité. Des assurances supplémentaires peuvent également être proposées pour la retraite et la santé. Un non-cadre, en revanche, a généralement des horaires fixes, une meilleure séparation entre vie professionnelle et personnelle.)

*** (PMSS – le plafond mensuel de la Sécurité sociale est le plafond de référence pour calculer les cotisations sociales, il représente en 2025 3 925 €, soit 47 100 € par an. Ce plafond est revalorisé habituellement chaque année.)

**** Epargne, entre autres l'épargne salariale est un système d'épargne collectif mis en place au sein de certaines entreprises. Le principe consiste à verser à chaque salarié une prime liée à la performance de l'entreprise (intéressement) ou représentant une quote-part de ses bénéfices (participation).

**Ulga podatkowa
dla bezpieczeństwa wsparciem
dla cywilnego**

„segmentu B”



*Rozwój cywilnego rynku dronów w Polsce
otwiera nowe możliwości w zakresie ochrony
przeciwpożarowej, monitoringu katastrof
i budowy odporności państwa.*

PATRYK KOZIOL

Abstrakt

Proponowana ulga podatkowa dla bezpieczeństwa może stać się katalizatorem tego procesu, wspierając segment B technologii bezzałogowych. Artykuł przedstawia potencjał ulgi w stymulowaniu inwestycji w drony o zastosowaniu cywilnym i dual use, które w razie potrzeby mogą zostać wykorzystane również w działaniach obronnych.

1. Wprowadzenie

Bezpieczeństwo narodowe nie jest dziś wyłączną domeną wojska. O sile państwa decyduje również przygotowanie społeczeństwa i przedsiębiorstw do reagowania na sytuacje kryzysowe – od pożarów i powodzi po zagrożenia hybrydowe. W tym kontekście cywilny segment rynku dronów („segment B”) będzie odgrywać coraz większą rolę.

Jednocześnie, jak pokazują doświadczenia z Ukrainy, technologie rozwijane w celach komercyjnych mogą zostać szybko przystosowane do zastosowań obronnych. Wsparcie fiskalne dla rozwoju segmentu B jest więc inwestycją zarówno w odporność cywilną, jak i potencjał obronny państwa.³

2. Cywilne zastosowania dronów w bezpieczeństwie

Drony klasy cywilnej znajdują szerokie zastosowanie w ochronie i zarządzaniu kryzysowym

- ochrona przeciwpożarowa – szybkie wykrywanie ognisk pożarów

Drony cywilnego segmentu B mogą realnie wzmacniać system obrony cywilnej i odciążać budżet państwa.

przy użyciu kamer termowizyjnych oraz monitorowanie akcji gaśniczych,

- ochrona ludności – ocena skutków powodzi, katastrof komunikacyjnych czy awarii przemysłowych w czasie rzeczywistym,
- wsparcie ratownictwa – dostarczanie leków, środków opatrunkowych czy defibrylatorów do trudno dostępnych miejsc.

To przykłady, w których segment B realnie wzmacnia system obrony cywilnej i odciąża budżet państwa.³

3. Ulga podatkowa jako motor innowacji

Proponowana ulga dla bezpieczeństwa zakłada możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania nawet do 200% wydatków kwalifikowanych. Wydatki te obejmowałyby m.in. sprzęt specjalistyczny, oprogramowanie analityczne, szkolenia operatorów czy kursy z zakresu cyberbezpieczeństwa.²

- Dla rynku dronowego oznacza to:
- przyspieszenie rozwoju technologii dual use,

- zwiększenie dostępności sprzętu np. dla Ochotniczych Straży Pożarnych, na których obecnie jest budowana obrona cywilna,
- budowę łańcucha dostaw w sektorze prywatnym i startupowym,
- obniżenie bariery wejścia dla mikro- i małych przedsiębiorstw.

3a. Edukacja dronowa na Ukrainie – inspiracja dla Polski

Jednym z ciekawszych przykładów wykorzystania potencjału cywilnych technologii w budowie odporności państwa jest Ukraina, gdzie po 2022 roku zajęcia z obsługi dronów zaczęto wprowadzać do programów edukacyjnych w szkołach średnich oraz na uczelniach technicznych.

Młodzież uczy się tam podstaw pilotażu, zasad bezpieczeństwa lotów, a także wykorzystania dronów w zadaniach cywilnych: od ochrony środowiska, przez monitoring upraw rolnych, po akcje poszukiwawczo-ratownicze. Z czasem część absolwentów tych zajęć dołącza do startupów, które rozwijają własne konstrukcje bezzałogowe

Na Ukrainie młodzież uczy się obsługi dronów w szkołach – to inwestycja w kompetencje i bezpieczeństwo całego państwa.

lub świadczą usługi na rzecz samorządów i organizacji pomocowych.

Dzięki temu Ukraina zyskała:

- masowe kompetencje społeczne w zakresie obsługi nowoczesnych technologii,
- sieć młodych specjalistów, którzy mogą szybko włączyć się w projekty zarówno cywilne, jak i obronne,
- dynamiczny rynek dronowy, zasilany nie tylko kapitałem, ale i wiedzą praktyczną.

W Polsce podobny program – wsparty ulgą podatkową – mógłby stać się impulsem do powstania nowych firm i inicjatyw społecznych. Przykładowo, szkoły średnie mogłyby w ramach zajęć dodatkowych oferować moduły z pilotażu i programowania dronów, a uczelnie wyższe – kształcić inżynierów w zakresie systemów bezzałogowych i cyberbezpieczeństwa.

4. Społeczny wymiar ulgi

Badania KIDP pokazują, że 71,3% przedsiębiorców i 79,5% obywateli zadeklarowało chęć skorzystania z ulgi. Najczęściej wskazywanymi wydatkami kwalifikowanymi były: szkolenia z pierwszej pomocy, zakup specjalistycznego sprzętu, cy-

berbezpieczeństwo oraz obsługa dronów.¹

Tak duże zainteresowanie dowodzi, że ulga może stać się narzędziem powszechnej edukacji i budowy wspólnej odporności społeczeństwa.

5. Wnioski

Ulgą dla bezpieczeństwa to narzędzie, które łączy dwa strategiczne cele:

1. rozwój cywilnego segmentu B rynku dronów, wspierającego ochronę przed pożarami i katastrofami,
2. możliwość szybkiego wykorzystania tej technologii w obronie przed agresorem.

Doświadczenia ukraińskie pokazują, że edukacja i wsparcie finansalne mogą wspólnie stymulować rozwój sektora dronowego.³

6. Podsumowanie

Ulgą dla bezpieczeństwa to nie tylko propozycja – to kluczowa kwestia dla przyszłości Polski. Jej wprowadzenie może otworzyć nowy etap w rozwoju cywilnego segmentu

dronów, który stanie się naturalnym zapleczem dla ochrony przed pożarami, katastrofami i zagrożeniami hybrydowymi. Dzięki rozpoznaniu wykonywanemu przez drony koszty operacji ratunkowych znacząco spadną.

Możliwość korzystania z zachęt podatkowych sprawi, że:

- przedsiębiorcy zaczną chętniej inwestować w technologie bezpieczeństwa,
- obywatele będą mieli realne narzędzie, by zwiększać własną odporność,
- państwo zyska systemową przewagę – nowoczesny rynek cywilny, który w razie potrzeby można szybko przestawić na potrzeby obronne. 



PATRYK KOZIÓŁ,
DORADCA PODATKOWY,

Inicjator projektu ulgi
na bezpieczeństwo

SŁOWA KLUCZOWE

ulga podatkowa, bezpieczeństwo, drony, obrona cywilna, segment B, dual use.

¹_Krajowa Izba Doradców Podatkowych, „Raport z badania opinii publicznej dotyczącego ulgi na bezpieczeństwo”, 2024.

²_Krajowa Izba Doradców Podatkowych, „Propozycje legislacyjne ulgi dla bezpieczeństwa”, 2025.

³_P. Koziół, „Ulgą podatkową dla bezpieczeństwa jako wsparcie obrony cywilnej”, *Kwartalnik Doradca Podatkowy*, nr 2/2025, s. 66–70.

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
DR IWONA BIERNAT-BARAN

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

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

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARD,
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**