

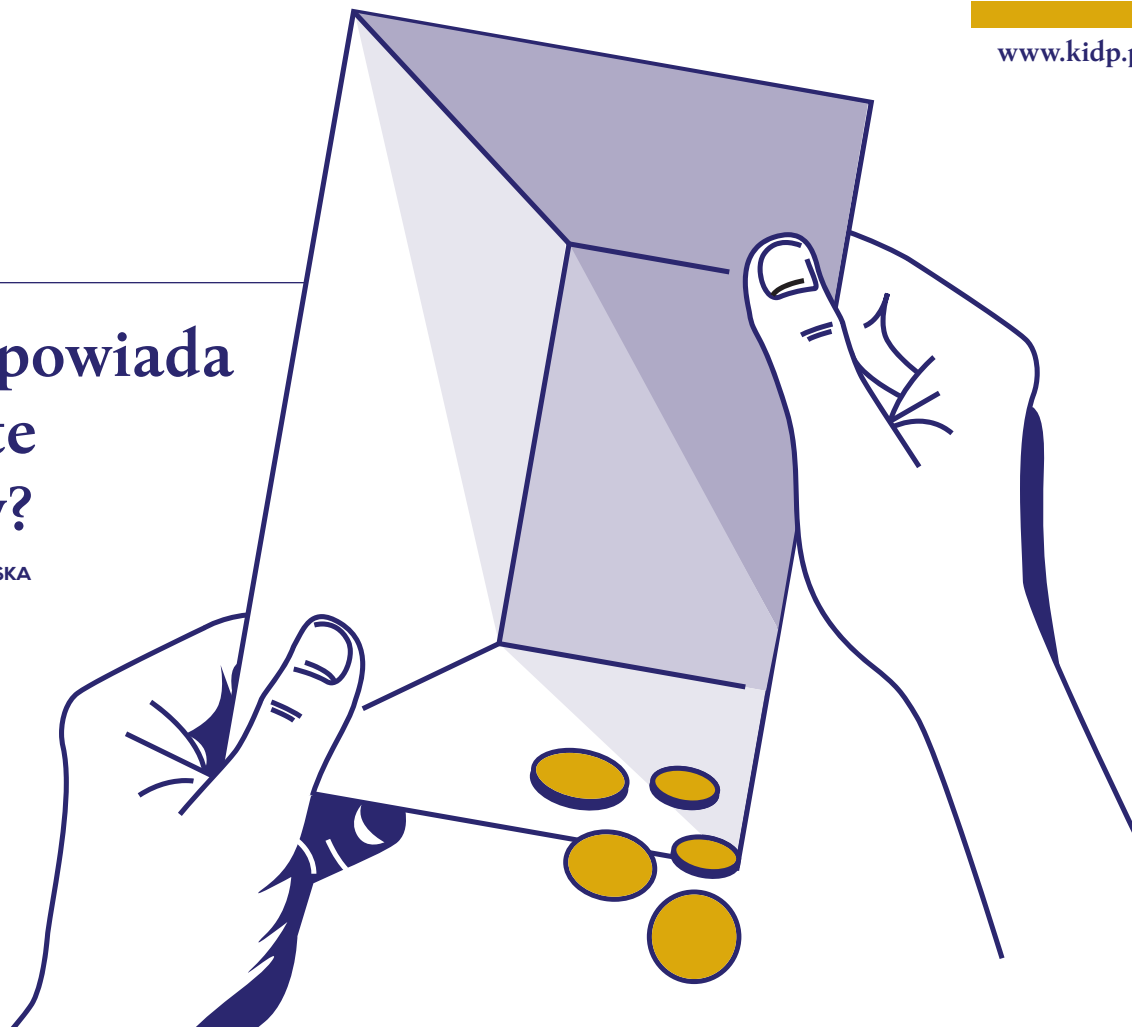
DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

2

Kto odpowiada za puste faktury?

KAROLINA MILEWSKA



6

Cienka granica

między zwalczaniem
unikania opodatkowania
i prawotwórstwem oraz
dyskryminacją

DR MIKOŁAJ KONDEJ

18

Karta Dobrej Legislacji Podatkowej

głos w dyskusji

FRYDERYK FILA

26

Interpretacja ogólna w sprawie ulgi mieszkaniowej

kolejna pułapka fiskusa
na kredytobiorców?

MAGDALENA OLSZEWSKA

SPIS TREŚCI

- 2** Kto odpowiada za puste faktury?
KAROLINA MILEWSKA
- 6** Cienka granica między
zwalczaniem unikania
opodatkowania i prawotwórstwem
oraz dyskryminacją.
MIKOŁAJ KONDEJ
- 18** Karta Dobrej Legislacji Podatkowej
– głos w dyskusji
FRYDERYK FILA
- 26** Interpretacja ogólna w sprawie ulgi
mieszkaniowej – kolejna pułapka
fiskusa na kredytobiorców?
MAGDA OLSZEWSKA
- 30** Opodatkowanie zryczałtowanym
podatkiem dochodowym tzw.
podatkiem u źródła świadczeń
z tytułu zapłaty za usługę
ubezpieczeniową od zagranicznego
ubezpieczyciela.
EWELINA LELITO
- 36** VAT w Trybunale
PAWEŁ MIKUŁA
- 40** Sprzedaż udziałów jako przedmiot
opodatkowania podatkiem
od towarów i usług: *quo vadis*,
Trybunale?
FILIP BIEGUN
- 48** Ulga na zabytki w świetle
Polskiego Ładu
OLIWIA ZIELIŃSKA



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy

Jeszcze kilka, kilkanaście miesięcy temu wydawało się nam, że po dwóch latach pandemii COVID-19 rzeczywistość już nie jest w stanie niczym nas zaskoczyć. Myśleliśmy, że jesteśmy przygotowani na każdy scenariusz. A po pandemii znowu wróci na dłużej czas spokoju i wzrostu gospodarczego. Ale rok 2022 co chwila pokazuje nam jak bardzo się myliliśmy. Atak Rosji na Ukrainę, fala uchodźców wojennych w Polsce, inflacja destabilizująca gospodarkę i szalone wzrosty cen paliw, gazu, energii – to tylko kilka zdarzeń, które dotknęły, w mniejszym lub większym stopniu, każdego polskiego przedsiębiorcę i każdego z nas osobiście.

W podatkach też nie było chwili spokoju. Polski Ład i jego kolejne odmiany, warianty i korekty, e-faktury, decyzje co do zmiany form opodatkowania, a w końcu coraz trudniejsza sytuacja klientów

korzystających z usług doradców podatkowych – to wszystko sprawia, że doradcy podatkowi wciąż muszą pracować często ponad swoje siły.

W tej trudnej, dynamicznej i stresującej rzeczywistości staramy się, aby jedna rzecz była stała – to wysoka jakość kolejnych wydań Kwartalnika Doradców Podatkowych, pisma tworzonego przez doradców podatkowych dla wszystkich osób zainteresowanych lekturą fachowych tekstów na tematy podatkowe.

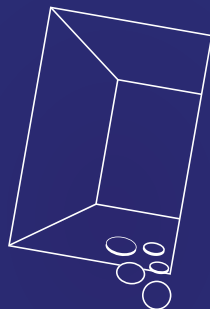
W tym miejscu chciałbym również zaprosić do lektury – ale też zgłaszania swoich pomysłów na artykuły i pisanie do Kwartalnika – nowych doradców podatkowych. W momencie gdy piszę te słowa, w Warszawie zaczyna się ślubowanie 68 nowych doradców i doradczyń. Łącznie, od początku roku, uprawnienia doradcy podatkowego w Polsce zyskały 222 nowe osoby. Mam nadzieję, że w tym gronie znajdą się nie tylko nowi czytelnicy naszego pisma, ale też nowi autorzy. ↪

PAWEŁ PRUS,
REDAKTOR NACZELNY
KWARTALNIKA
DORADCA PODATKOWY

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

Kto odpowiada za
puste
faktury
– podatnik czy pracownik?



Art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług ma zastosowanie do dwóch stanów faktycznych. Pierwszy z nich odnosi się do sytuacji wystawienia faktury przez osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną, bez względu na jej status podatnika. Drugi odnosi się do sytuacji, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

KAROLINA MILEWSKA

Na tle orzecznictwa wypracowały się jednak wątpliwości, czy podmiotem, do którego ma zastosowanie pierwsza z opisanych powyżej sytuacji, może być pracownik podatnika, który w sposób nieuprawniony, bez zgody i wiedzy swojego pracodawcy, posłużył się jego danymi w celu wystawienia pustej faktury.

Dotychczasowa praktyka działania organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych prowadziło do względnie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, kto odpowiada za puste faktury – podatnik czy zatrudniony przez niego pracownik. W ocenie organów podatkowych oraz sądów administracyjnych to bowiem przedsiębiorca ponosił pełną odpowiedzialność za puste faktury wystawione przez pracownika z wykorzystaniem danych pracodawcy nawet w przypadku, gdy sam przedsiębiorca o tym nie wiedział, a pracownik posłużył się danymi przedsiębiorcy w sposób nieuprawniony. Taka interpretacja art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług może jednak w niedalekiej przyszłości ulec zmianie.

Jak wynika z art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Przepis ten stanowi implementację art. 203 Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Z przedmiotowego przepisu polskiej ustawy wynika, że obowiązek zapłaty podatku VAT powstaje z mocy prawa i wynika z samego faktu wystawienia faktury przez podatnika. W wyroku z dnia 3 listopada 2016 r., sygn. akt I FSK 669/15, Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wykładni przedmiotowego przepisu wskazując na dwie sytuacje, w których może mieć zastosowanie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług. NSA podkreślił, że art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza specyficzną instytucję obowiązku zapłaty podatku w razie wystawienia faktury i ma on zastosowanie w dwóch sytuacjach. Pierwszą z nich jest wystawienie faktury przez osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną. Przepis ten znajdzie przy tym zastosowanie niezależnie od tego, czy podmiot w nim wymieniony posiada, czy też nie, status podatnika podatku od towarów i usług, w sytuacjach, gdy wystawiono fakturę, choć udokumentowana nią czynność nie podlega opodatkowaniu, albo gdy w rzeczywistości nie zaistniała. Drugi stan faktyczny regulowany art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług odnosi się zaś wyłącznie do podatników (należy przyjąć, że chodzi o podatników w rozumieniu art. 15 cytowanej ustawy, gdyż tylko ci podatnicy mają prawo do wystawiania faktury). Ma on zastosowanie w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. Jest to więc sytuacja, gdy czynność jest, co prawda, sama w sobie czynnością

opodatkowaną (i w związku z tym powinna być udokumentowana fakturą), lecz wynikający z faktury podatek jest wyższy od kwoty podatku należnego wynikającego z dokonanej czynności.

W zakresie obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przez podmiot niebędący podmiotem wskazanym na fakturze jako jego wystawca, aktualnie przeważająca część doktryny i orzecznictwa stoi na stanowisku, iż „nie ma podstaw do określenia obowiązku zapłaty podatku na tej podstawie wobec pracownika winnego wystawiania spornych faktur, ponieważ przepis odnosi się do osoby, która widnieje na fakturze jako jej wystawca, tj. dokonujący sprzedaży” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 362/12). Wskazuje się również, że to przedsiębiorca ponosi pełne ryzyko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, zatrudnieniem konkretnych pracowników oraz sprawowaniem kontroli nad realizowaniem przez tychże pracowników obowiązków na nich nałożonych. Sądy administracyjne zaznaczają, iż to właśnie prowadzenie działalności gospodarczej przez dany podmiot, którego danymi posłużono się wystawiając puste faktury, stworzyło warunki do dokonania nadużyć wobec Skarbu Państwa. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 359/12, „uznanie braku odpowiedzialności pracodawcy z powyższego tytułu skutkowałoby przerzuceniem takiej odpowiedzial-

ności za prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców na państwo”. Dokonując takiej interpretacji spornego przepisu organy podatkowe oraz sądy administracyjne nie zarzucają podatnikowi czynnego udziału w procedurze wystawiania pustych faktur, lecz wskazują, iż powinien on zachować należytą staranność w organizacji pracy i mieć sposobność skutecznego kontrolowania czynności wykonywanych przez zatrudnionych pracowników. Zaznacza się, iż jest to w sposób szczególnie ważne w przypadku, gdy zakres uprawnień danego pracownika jest znaczący, a podejmowane przez niego działania mogą wpłynąć na zakres odpowiedzialności podatnika oraz jego zobowiązania podatkowe.

Należy jednak postawić pytanie, czy powyższe odnosi się również do sytuacji, gdy osobą rzeczywiście wystawiającą puste faktury jest osoba trzecia, niezwiązana z podatnikiem żadnym stosunkiem cywilnoprawnym związanym z zatrudnieniem. W takim przypadku orzecznictwo stoi na stanowisku, że „pomiędzy bowiem rzeczywistym wystawcą nierzetelnych faktur a osobą wskazaną w nich jako sprzedawca nie istniał stosunek zależności pracowniczej, [...] co dawało podstawę do stwierdzenia, że odpowiedzialność podatkową w myśl art. 108 VAT ponosi podmiot faktycznie wystawiający dokumenty rozliczeniowe, nie zaś podmiot wskazany jako sprzedawca/usługodawca” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1459/15). Zatem uznać należy, że w przypadku podszycia się przez osobę trzecią pod danego podatnika, nie może on zostać uznany za wystawcę faktury, a w konsekwencji nie może zostać obciążony obowiązkiem zapłaty podatku. Jego dane zostały bowiem użyte przez osobę trze-

cią bezprawnie. Takie stanowisko jest konsekwentnie prezentowane w orzecznictwie, przykładowo zostało wprost wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 1872/15.

W powołanym powyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1459/15, Naczelny Sąd Administracyjny, dokonując wykładni przepisu art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wysunął tezę, która, wydawać by się mogło, zrównuje przywołane powyżej stany faktyczne do tego samego skutku - nie jest wystawcą faktury zobowiązany do zapłaty podatku na podstawie tego przepisu podmiot, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury. NSA wskazał bowiem jednoznacznie, że wystawcą nie jest ten, kogo danymi się posłużono, lecz ten, kto wprowadził dokument do obrotu. Takie stanowisko wywieść należy również w uzasadnienia wskazanego powyżej wyroku NSA z dnia 26 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 1872/15, gdzie wskazano, że „jeżeli na skutek bezprawnego działania innej osoby, w fakturze jako jej wystawca (sprzedawca, usługodawca) wskazany został podmiot, który nie wiedział o jej wystawieniu, nie godził się na jej wystawienie i który tej faktury faktycznie nie wystawił i nie zlecił jej wystawienia, a także nie wprowadził jej do obrotu prawnego, to podmiot taki nie może być uznany za wystawcę faktury w rozumieniu art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług”.

Wątpliwości co do możliwości zastosowania art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług do pracownika wystawiającego faktury, w których jako wystawcę wskazał on swojego pracodawcę - podatnika, bez jego wiedzy i zgody, powziął również Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając skargę

kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Lu 987/17. Wątpliwości te uznać należy za w pełni uzasadnione. Z literalnego brzmienia spornego przepisu wynika bowiem, że to „wystawca faktury” zobowiązany jest do zapłaty podatku VAT. Zaznaczyć należy, że pojęcie wystawcy faktury nie ma definicji legalnej. Nie można zatem jednoznacznie stwierdzić, że wystawcą faktury jest zawsze podmiot, którego dane zostały wskazane w treści faktury. Jak wynika z powyższej analizy orzecznictwa istnieją dwa odrębne zdania. Zgodnie z pierwszym z nich omawiany przepis odnosi się do osoby, która widnieje na fakturze jako jej wystawca, tj. dokonujący sprzedaży, a nie do osoby, która faktycznie wystawiła fakturę. Zgodnie natomiast z drugim, wystawcą nie jest ten, kogo danymi się posłużono, lecz ten, kto wprowadził dokument do obrotu.

W ocenie autorki niniejszego artykułu, uznać należy, że wykładnia art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie może prowadzić do nałożenia obowiązku zapłaty podatku wykazanego w fakturze na podmiot, który z wystawieniem tej faktury nie miał nic wspólnego. Zarówno przepis krajowy, jak i jego unijny odpowiednik, wyrażnie wskazują na odpowiedzialność osoby wystawiającej fakturę, a nie na przedsiębiorcę, którego dane widnieją na fakturze, w której został wykazany podatek VAT. Literalne brzmienie zatem powyższych przepisów nie powinno budzić wątpliwości, że w sytuacji, gdy pracownik wystawia pustą fakturę nie działając w imieniu przedsiębiorcy, tj. na jego zlecenie bądź za jego zgodą, odpowiedzialność za takie działanie spoczywać powinna na pracowniku. W doktrynie podkreśla się, że pracownik wystawiający puste faktury

działa de facto poza udzielonym mu upoważnieniem, poza stosunkiem pracy, jaki łączy go z przedsiębiorcą. Pracownik w takiej sytuacji nie działa w imieniu pracodawcy/przedsiębiorcy, nie sposób zatem uznać, że pusta faktura została wystawiona przez tego przedsiębiorcę. Za takim stanowiskiem przemawia również fakt, iż ustęp 1 spornego przepisu odnosi się do „wystawcy faktury”, podczas gdy ustęp 2 tego przepisu odnosi się już bezpośrednio do „podatnika”.

Z uwagi na powyższe wątpliwości co do prawidłowości interpretacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz z uwagi na rozbieżności w orzecznictwie w tym zakresie, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając wskazaną powyżej skargę kasacyjną, postanowieniem z dnia 26 maja 2022 r., sygn. akt I FSK 1212/18, skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.) należy rozumieć w ten sposób, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazaniem podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT należy uznać: - podatnika VAT, którego danymi bezprawnie posłużono się w treści faktury, czy też – pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT?

Czy dla odpowiedzi kogo uznać w rozumieniu art. 203 ww. dyrektywy Rady 2006/112/WE za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT

w okolicznościach jak w punkcie 1, istotnym jest czy podatnikowi VAT zatrudniającemu pracownika, który bezprawnie wykazał na fakturze VAT dane zatrudniającego go podatnika, można zarzucić brak należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem?

W uzasadnieniu przedmiotowego postanowienia NSA wskazał, iż rozbieżność wykładni art. 203 dyrektywy 2006/112/WE na tle spornego zagadnienia niewątpliwie wymaga rozstrzygnięcia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a dokładnie odpowiedzi na pytanie, czy za „osobę, która wykazuje VAT na fakturze” należy uznać podmiot (osobę) wskazany w treści faktury (pracodawcę) jako wystawcę faktury, którego danymi posłużono się bez jego wiedzy i zgody, czy też osobę (pracownika), która faktycznie wykazała na fakturze VAT wykorzystując w jej treści dane pracodawcy, bez jego wiedzy i zgody.

Orzeczenie TSUE w tym zakresie przychylne dla przedsiębiorców może pociągać za sobą daleko idące skutki powodujące konieczność zmiany linii orzeczniczej na korzyść przedsiębiorców, których danymi w sposób nieuprawniony posłużyli się pracownicy, oraz ewentualnej zmiany, czy też doprecyzowania/uzupełnienia, przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli bowiem TSUE uzna, że w sytuacji gdy pracownik podatnika VAT wystawił fałszywą fakturę z wykazaniem podatkiem VAT, na której wykazał dane pracodawcy jako podatnika, bez jego wiedzy i zgody, za osobę, która wykazuje VAT na fakturze, zobowiązaną do zapłaty VAT należy uznać właśnie pracownika, który bezprawnie wykazał VAT na fakturze, wykorzystując dane podmiotu będącego podatnikiem VAT, może to doprowadzić do zmniejszenia nadużyć w tym zakresie przez nieuczciwych pracowników. Uznać

ponadto należy, że takie orzeczenie TSUE nie powinno być w żaden sposób niekorzystne dla rzetelnych i uczciwych pracowników, którzy wystawiając faktury będą się kierować instrukcjami i poleceniami pracodawcy w zakresie prawidłowego fakturowania w danym przedsiębiorstwie. Słusznie jednak zauważono w uzasadnieniu przedmiotowego postanowienia NSA, że uznanie, że osobą, która wykazuje VAT na fakturze, odpowiedzialną za jego zapłatę jest osoba (pracownik), która faktycznie wykazała na fakturze VAT wykorzystując w jej treści dane pracodawcy, bez jego wiedzy i zgody, rodzi ryzyko niewywiązania się z obowiązku określonego w art. 203 dyrektywy, z uwagi na sytuację majątkową tej osoby.

Reasumując, wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej może przysłużyć się przedsiębiorcom, którzy z uwagi na nieuczciwość swoich pracowników zostali zobowiązani do zapłaty podatku wykazanego na fakturach, o których nie mieli żadnej wiedzy. Nie należy jednak zapominać, że taka interpretacja spornego przepisu może prowadzić do nadużyć ze strony samych pracodawców. Zastosowanie w konkretnej sytuacji art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług będzie wymagało zatem dokładniejszej oceny stanu faktycznego, zebrania dodatkowych dowodów potwierdzających bezsprzecznie, kto faktycznie wprowadził daną fakturę do obrotu. ↪



KAROLINA MILEWSKA

O cienkiej granicy

między zwalczaniem unikania opodatkowania i prawotwórstwem oraz dyskryminacją



Uwagi na tle rozstrzygnięć dotyczących wydzielenia spółek w celu uniknięcia podatku od sprzedaży detalicznej

DR MIKOŁAJ KONDEJ

Artykuł stanowi omówienie, podtrzymanej przez wyroki sądów administracyjnych, odmowy wydania przez Szefa KAS opinii zabezpieczającej dotyczącej planowanego podziału przez przedsiębiorcę działalności, którego jednym ze skutków miało być umożliwienie mu wielokrotnego skorzystania z kwoty wolnej w podatku od sprzedaży detalicznej. W tekście zwrócono uwagę, że spełnienie w omawianej sprawie przesłanek sprzeczności i sztuczności, niezbędnych do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nie jest oczywiste. Model w którym kwota wolna przysługuje każdemu podmiotowi odrębnie jest bowiem wyrazem woli projektodawców, którzy intencjonalnie zrezygnowali ze szczegółowych przepisów przewidujących szczególny sposób kalkulacji kwoty wolnej w ramach grupy podmiotów powiązanych. Autor rozważa czy stosowanie w takiej sytuacji GAAR nie dyskryminuje przedsiębiorcy względem innych podmiotów działających na rynku.

Od 15 czerwca 2016 r. w polskim porządku prawnym obowiązuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania¹. Norma ta, znowelizowana istotnie od 1 stycznia 2019 r., wprowadziła do porządku prawnego definicję legalną unikania opodatkowania². Zgodnie z jej obecnym brzmieniem unikaniem opodatkowania są czynności, które skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,

jeżeli osiągnięcie tej korzyści, było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, a sposób działania był sztuczny. Skutkiem ustalenia, iż doszło do unikania opodatkowania jest pozbawienie podatnika korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma w założeniu służyć przeciwdziałaniu agresywnej optymalizacji podatkowej, a tym samym m.in. naruszaniu zasad: powszechności opodatkowania, równości wobec prawa i sprawiedliwości³. Do takiego naruszenia może dojść gdy podmioty znajdujące się w zbliżonym stanie faktycznym są niejednolicie opodatkowane ze względu na fakt, iż część z nich podejmuje skutecznie pozbawione treści ekonomicznej działania mające na celu obniżenie ciężaru należnej daniny.

Celem niniejszego artykułu jest zastanowienie się, na kanwie odmowy wydania przez Szefa KAS opinii zabezpieczającej „w zakresie modelu biznesowego polegającego na wydzielaniu spółek w celu prowadzenia za ich pomocą sprzedaży detalicznej”⁴, podtrzymanej następnie wyrokami WSA⁵ i NSA⁶, czy w pewnych przypadkach szerokie stosowanie klauzuli nie prowadzi do: wypaczenia tego celu, dyskryminacji podatników względem innych podmiotów działających na rynku oraz nie nabiera charakteru prawotwórczego.

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS

Będąca kanwą dalszych rozważań odmowa wydania opinii zabezpie-

czającej dotyczyła stanu faktycznego, w którym podmiot prowadził, w ramach jednej spółki, sieć sklepów zajmującą się sprzedażą detaliczną sprzętu gospodarstwa domowego, RTV, komputerów, tabletów i telefonów komórkowych. Działalność ta spełniała kryteria do objęcia jej podatkiem od sprzedaży detalicznej. Podmiot zamierzał zdecentralizować model prowadzenia biznesu poprzez wydzielenie poszczególnych grup sklepów do spółek celowych. Spółki te miały prowadzić sprzedaż w danym sklepie oraz zajmować się obsługą gwarancyjną towarów. Pozostałe czynności związane z obsługą biznesu miała prowadzić spółka matka. W efekcie wydzielone sklepy miały pełnić funkcję agentów sprzedażowych o ograniczonym ryzyku, których głównym zajęciem miała być dystrybucja oferowanych towarów.

W przedstawionym stanie faktycznym Szef KAS uznał, że planowana zmiana modelu biznesowego nosi znamiona unikania opodatkowania. Wskazał on w szczególności, że w wyniku decentralizacji spółka, która obecnie jest podatnikiem od sprzedaży detalicznej przestanie nim być. Chociaż podatnikami takimi staną się wydzielone spółki sprzedażowe, to każda z nich będzie mogła korzystać z kwoty wolnej w wysokości 17.000.000 zł. Korzyść tą, w ocenie Szefa KAS, należało uznać za jedną z głównych korzyści wynikających z decentralizacji, a sposób działania za sztuczny, uwzględniając że możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej „wpłynęła przynajmniej równorzędnie do oczekiwanych korzyści ekonomicz-

nych na wybór określonego modelu funkcjonowania grupy”.

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej Szefa KAS została podtrzymana przez WSA w Warszawie w wyroku z 25 maja 2021 r. (III SA/WA 2348/20). W uzasadnieniu Sąd wskazał, iż podziela on stanowisko organu, że „wprowadzenie modelu biznesowego polegającego na prowadzeniu działalności za pośrednictwem dwunastu spółek z o.o. w zakresie sprzedaży detalicznej na wyodrębnionym geograficznie regionie /.../ przełoży się na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej oraz przepisów art. 4, art. 5, art. 6, art. 8 oraz art. 9 tej ustawy, a sposób działania podatnika należy uznać za sztuczny. Wskazał on w szczególności, że „skarżąca w przedstawionym modelu biznesowym będzie ponosiła właściwie całość ryzyka gospodarczego tj. będzie odpowiadała za marketing, zatowarowanie sklepów-spółek oraz całą logistykę z tym związaną, przy sprzedaży ratalnej spółki celowe będą jedynie pośrednikiem, nie będą posiadały żadnej dowolności przy kluczowych kwestiach związanych z prowadzoną działalnością, ryzyko prowadzenia sklepów i tak ostatecznie ponosi Skarżąca jako główny udziałowiec, w takim przypadku próżno szukać realnych zmian w zarządzaniu siecią sklepów prowadzonych przez Skarżącą. Zdaniem Sądu założenia docelowego modelu biznesowego opierają się na wydzieleniu spółek celowych, które i tak będą zarządzane w sposób scentralizowany.”

Wskazany wyrok został następnie podtrzymany przez NSA orzeczeniem z 12 kwietnia 2022 r. (II FSK 1307/21). NSA w zwięzłym uzasadnieniu rozstrzygnięcia oddalającego skargę kasacyjną podatnika wskazał, że z okoliczności sprawy

wynika, że w toku postępowania wykazano, że działania polegające na wydzieleniu spółek zostały podjęte z powodów podatkowych a nie gospodarczych. Podkreślił on, że „co do zasady sama w sobie czynność wydzielenia podmiotów nie spotkałaby się ze sprzeciwem na gruncie art. 119a o.p. Natomiast okoliczności świadczące za brakiem realnych zmian w strukturze grupy kapitałowej T. oraz korelacja z datą wprowadzenia ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej dały uzasadnienie merytoryczne do wydania skarżonego aktu” [odmowy wydania opinii zabezpieczającej – dopisek autora].

Mając na uwadze, że nie dysponuję całością materiałów z postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej, nie będę analizował tego czy głównym celem działanie podatnika było faktycznie uniknięcie konieczności podatku od sprzedaży detalicznej a pozostałe cele biznesowe które podatnik chciał zrealizować były mało istotne. Postaram się wykazać, że nawet zakładając powyższe, to czy w analizowanym stanie faktycznym powinna znaleźć klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest wcale zupełnie oczywiste.

Tło ustawowe – podatek od sprzedaży detalicznej

Podatek od sprzedaży detalicznej reguluje ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej⁷. Przewiduje ona, że „podstawę opodatkowania podatkiem stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 000 000 zł”⁸. Ustawa uzależnia więc konieczność zapłaty daniny od kwoty przychodów osiągniętych przez konkretnego podatnika, którym na gruncie ustawy może pozostawać wyłącznie: osoba fizyczna, osoba prawna, spół-

ka cywilna oraz jednostka nie mająca osobowości prawnej⁹. W efekcie takiego ukształtowania modelu podatku każdej jednostce przysługuje na jego gruncie miesięcznie 17 000 000 przychodów wolnych od opodatkowania.

Ustawodawca ostatecznie nie zdecydował się wprowadzić do ustawy regulacji prowadzących do stosowania jednej kwoty wolnej w odniesieniu do jednostek funkcjonujących w ramach grupy podmiotów powiązanych. Zasadę taką przewidywał pierwotny projekt ustawy gdzie podatnikami podatku miały być „sieci handlowe oraz sprzedawcy detaliczni nie wchodzący do sieci handlowych”¹⁰. W projekcie proponowano by za sieć uznawać „grupę podmiotów, w skład której wchodzi franczyzodawca oraz sprzedawcy detaliczni upoważnieni lub zobowiązani do korzystania z marki handlowej przez franczyzodawcę”. Przepisy przewidywały zwolnienie z podatku w odniesieniu do tak zdefiniowanych podatników, których sprzedaż detaliczna nie przekracza 1 500 000 zł miesięcznie. Fakt, iż ostatecznie w ustawie nie znalazły się regulacje dotyczące konsolidacji kwoty wolnej na poziomie grupy, co przewidywał pierwotny projekt, wydaje się świadczyć o tym, że konstrukcja podatku, w którym zwolnienie przysługuje konkretnemu podmiotowi jest wyrazem świadomego wyboru projektodawców.

Niezależnie od tego bezdyskusyjnym faktem pozostaje, że w uchwalonym akcie prawnym brak jest normy przewidującej to, że wolna od opodatkowania wartość sprzedaży detalicznej w kwocie 17 000 000 zł powinna być, w przypadku istnienia powiązań pomiędzy podmiotami, ustalana łącznie w odniesieniu do grupy podmiotów powiązanych. Pozostaje więc jednoznaczny, że na gruncie przepisów limit odnosi się do konkretnej jed-

nostki. Gdyby ustawodawca chciał by limit ten stosowało się do grup powiązanych ze sobą podmiotów mógłby z łatwością wprowadzić stosowną regulację wskazując przykładowo, w przepisie, że: „w przypadku podmiotów powiązanych, w rozu-

nie będzie wolny od obowiązku płacenia podatku. /.../ Wyłączenie franszyzy z definicji powoduje, że nie będzie niejasności, kto mógłby korzystać ze zwolnienia podatkowego. We wcześniejszych koncepcjach zawsze był z tym największy

sposób by wolna kwota przychodów przypadająca odrębnie na każdy podmiot. Nie udało się bowiem skonstruować rozsądnego przepisu, który dzieliłby kwotę wolną pomiędzy podmioty działające w ramach grup podmiotów powiązanych.

Podatek od sprzedaży detalicznej został celowo zaprojektowany w taki sposób by wolna kwota przychodów przypadająca odrębnie na każdy podmiot.

mieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, wielkość wolnej od opodatkowania sprzedaży detalicznej ustala się proporcjonalnie do udziału danego podmiotu w całkowitej sprzedaży detalicznej jednostek grupy¹¹. Dlaczego nie zdecydował się na wprowadzenie takiego unormowania? Odpowiedź na to pytanie znaleźć można w wypowiedzi przedstawiciela Ministerstwa Finansów na posiedzeniu sejmowej komisji finansów publicznych: „odeszliśmy od przepisów dotyczących franczyzy z uwagi na fakt braku możliwości jasnego, prostego, czytelnego dla obowiązanych podatkowo podmiotów zdefiniowania obowiązku płacenia podatku oraz możliwości korzystania z ulgi. Ulga taka występowała za każdym razem, w każdej koncepcji. Ostatecznie został wypracowany konsensus polegający na tym, że wolumen sprzedaży na poziomie 17.000 tys. zł miesięcz-

problem. Nie było wiadomo, jak w czytelny sposób rozdzielać ulgę, ponieważ podmioty były powiązane na zasadach kapitałowych, czasami na zasadach związanych z użyciem znaku towarowego, branding. Nie było wiadomo, czy ktoś, kto w swojej działalności gospodarczej używa materiałów reklamowych bądź gadżetów reklamowych, już jest podmiotem powiązanim na poziomie właścicielskim, od jakiego stopnia powiązania miały mieć prawo do korzystania z ulgi z uwagi na niską skalę dochodów, od jakiego stopnia nie mógłby korzystać z ulgi. Ostatecznie najdalej idący konsensus odzwierciedlony w procedowanym projekcie ustawy został uzgodniony w ten sposób, że przychody na poziomie 17.000 tys. zł stanowią kwotę wolną od podatku.”¹². Przywołana wypowiedź dość jasno obrazuje, że podatek od sprzedaży detalicznej został celowo zaprojektowany w taki

Klauzula jako podstawa normatywna opodatkowania?

W braku wyraźnej normy przewidującej stosowanie wspólnej kwoty wyłączenia dla powiązanych ze sobą jednostek podzielonego przedsiębiorstwa powstaje pytanie czy rekonstrukcja takiej zasady jest dopuszczalna w oparciu o przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wbrew pozorom nie jest oczywiste, że nie. Klauzula pozwala bowiem, w sytuacji stwierdzenia sztucznych działań ukierunkowanych na obejście prawa podatkowego (prowadzących do powstania korzyści podatkowych sprzecznych z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej oraz ukierunkowanych głównie na osiągnięcie takiej korzyści) skutki podatkowe takich działań ustalić w oparciu o to jak kształtowałyby się

opodatkowanie (a) gdyby podatnik dokonał czynności odpowiedniej, względnie (b) gdyby pominięto całkowicie sztuczne czynności podatnika. W efekcie przy przyjęciu, że wydzielenie przez podatnika działalności do spółek celowych miało charakter sztuczny i było ukierunkowane na unikanie opodatkowania organ, przynajmniej patrząc na literalne brzmienie przepisów, ma podstawę do naliczania podatku od

od sprzedaży detalicznej twierdzenie, że mamy do czynienia z „unikaniem opodatkowania” nasuwa się niejako automatycznie. Złożoność problemu leży w tym, iż nie każdy przypadek, w którym dąży się do obniżenia ciężaru podatkowego uprawnia organy podatkowe do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jak trafnie wskazuje bowiem Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK

wymaga przeanalizowania czy zaistniały ustawowe przesłanki zastosowania tej normy.

Moment podjęcia decyzji o działaniu a równość wobec prawa

Pierwszym aspektem sprawy, który w omawianej sprawie może rodzić wątpliwości co do zasadności zasto-

Nie każdy przypadek, w którym dąży się do obniżenia ciężaru podatkowego uprawnia organy podatkowe do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

sprzedaży detalicznej tak jak gdyby całą działalność prowadził w dalszym ciągu jeden podmiot¹³.

Stwierdziwszy, iż zastosowanie klauzuli może doprowadzić do zastosowania jednej kwoty wolnej dla ogółu wydzielonych spółek celowych należy zastanowić się nad tym czy spełnione są warunki zastosowania tej normy. Intuicyjnie zastosowanie przez Szeffa KAS i sądy administracyjne klauzuli może wydawać się prawidłowe i niekontrowersyjne. W sytuacji jeżeli podatnik od lat działał w pewnej strukturze i z powodów fiskalnych zmienia ją, na taką którą pozwala mu uniknąć opodatkowania jego działalności nowo wprowadzonym podatkiem

135/19 „celem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest [...] odebranie podatnikowi możliwości legalnego zminimalizowania wysokości płaconych przez niego podatków (optymalizacja podatkowa), ale ograniczenie możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych w przypadku, gdy podatnik będzie podejmował w tym celu działania sztuczne, niezajdujące uzasadnienia ekonomicznego, a jednocześnie sprzeczne z celem i przedmiotem ustawy podatkowej”¹⁴. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza więc bezwzględnego zakazu optymalizacji podatkowej¹⁵. Rozgraniczenie planowania podatkowego od unikania opodatkowania

sowania GAAR jest fakt, iż model w którym duże grupy kapitałowe, działające na rynku sprzedaży detalicznej, realizują sprzedaż przez sieć placówek, z której każda stanowi odrębną spółkę występował na rynku jeszcze przed wprowadzeniem podatku od sprzedaży detalicznej. Podmioty, które działały w tej formie przed wprowadzeniem ustawy z 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej jak się wydaje nie muszą obawiać się stosowania wobec nich klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wynika to z faktu, że jeżeli model taki przyjęły przed uchwaleniem wskazanej ustawy trudno byłoby im zarzucić, iż miał on na celu uniknięcie tego

podatku. Pod kątem formalnym nie jest więc, w odniesieniu do takich jednostek, spełniona przesłanka celu, która dla stwierdzenia unikania opodatkowania wymaga by określone działanie podatnika było ukierunkowane na osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W przypadku jeżeli w momencie podjęcia pewnego działania nie gwarantowało ono powstania korzyści podatkowej, a zapewniło taką możliwość dopiero na skutek następczej zmiany przepisów klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie może znaleźć zastosowania.

Na rynku funkcjonują więc podmioty, które mogą swobodnie korzystać z korzyści podatkowej, do której osiągnięcia dążył podatnik, który wystąpił o wydanie opinii zabezpieczającej. W tej sytuacji twierdzenie, iż podatnik decydując się zdecentralizować model prowadzenia działalności gospodarczej naraża się na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może być postrzegane jako jego dyskryminacja. Prowadzi bowiem do tego, iż podatnicy którzy rozpoczęli działalność wcześniej mogą korzystać z bardziej preferencyjnego opodatkowania, podczas gdy podatnik, który wystąpił z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej nie ma już takiej możliwości.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji wszystkie jednostki są wobec prawa równi i mają prawo równego traktowania przez władze publiczne. Zasada równości oznacza, że „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących”¹⁶ W świetle art. 32 ust. 1, zakaz wprowadzania róż-

nicowań odnosi się więc przy tym zróżnicowań o nieuzasadnionym (arbitralnym) charakterze¹⁷. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach¹⁸.

W tym kontekście należy zastanowić się czy sytuacja podatnika, który zdecydował się przed wdrożeniem klauzuli, na prowadzenie sprzedaży za pośrednictwem spółek celowych i tego który decyduje się na taką strukturę działalności dopiero po jej wejściu w życie różni się cechą istotną, która uzasadniałaby zróżnicowanie opodatkowania. W mojej ocenie trudno jest przyjąć że moment podjęcia określonych działań może być uznany za cechę istotną która mogłaby uzasadniać trwale zróżnicowanie zasad opodatkowania jednostek. W omawianej sytuacji może to nie być do końca widoczne. Refleksje w tym zakresie może pobudzić jednak zastanowienie się czy za dopuszczalną mogłaby zostać uznana sytuacja, w której ogół podatników CIT, którzy rozpoczęli działalność przed wejściem w życie normy nowelizującej korzystałby z dotychczasowej stawki CIT (np. 19%) zaś nowo utworzone podmioty musiałyby płacić ją w podwyższonej kwocie (np. 40%). W mojej ocenie pozostaje oczywiste, iż taka regulacja naruszałaby wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości. W tym kontekście za naruszającą zasadę równości uznają też sytuację, w której podatnik który zdecydował się na rozproszoną strukturę działalności przed wejściem w życie GAAR nie musi (trwale) płacić podatku handlowego nawet jeżeli obecnie dla takiej struktury brak jest uzasadnienia gospodarczego, ten zaś który chciałby ją wdrożyć dopiero po wejściu w życie tej normy jest tymczasem podatkiem tym objętym. Zróżnicowanie

takie mogłoby być potencjalnie dopuszczalne przejściowo (np. do końca roku podatkowego), ale gdy nabiera trwałego charakteru, w mojej ocenie, może ono stać się niedozwoloną dyskryminacją. Ewidentnie narusza bowiem zasady równości i sprawiedliwości, gwarantując niektórym podmiotem działającym na rynku przewagę konkurencyjną w postaci braku opodatkowania. W tym kontekście rodzi się więc wątpliwość czy wykładnia przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która prowadzi do dyskryminacji i trwale faworyzuje pod kątem podatkowym jedne podmioty względem innych pozostaje prawidłowa i spełnia cele postawione przed normą antybuzywną.

Czy wybór przez podatnika rozproszonej struktury działalności może być uznany za sztuczny

Moje wątpliwości budzi również to czy działanie podatnika, polegające na zastosowaniu modelu, w którym działalność jest prowadzona przez rozproszone spółki nosi znamiona sztuczności. Polskie przepisy nie definiują, w sposób pozytywny, sztuczności. Określają jedynie, w art. 119c § 1 Ordynacji Podatkowej, że „sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Na gruncie literalnego brzmienia przepisu pewność, że nie mamy do czynienia ze sztucznym sposobem działania, będziemy mieli więc wyłącznie wtedy gdy określony sposób działania zostanie zastosowany „w dominującej mierze z uzasadnionych

przyczyn ekonomicznych”. W mojej ocenie art. 119c § 1 Ordynacji Podatkowej nie można odczytywać jednak a contrario tzn. interpretować go w taki sposób, że każdy sposób działania, który nie został wybrany w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych jest sztuczny. Prowadziłoby to bowiem do tego, że w przypadku gdy istniałyby dwa równorzędne sposoby realizacji tego samego gospodarczego prowadzące do tożsamyh efektów ekonomicznych, każdy z nich byłby sztuczny. Oznaczałoby to, że podatnik mając do wyboru kilka równie korzystnych z perspektywy niepodatkowej scenariuszy działania, musiałby wybierać zawsze ten, który prowadzi do powstania największego zobowiązania podatkowego. W takim ujęciu klauzula z normy antyabuzywnej, stałaby się zasadą systemową nakładającą na podatników obowiązek działania w taki sposób by realizując określony cel gospodarczy maksymalizować ciężar podatkowy. Nie taki był cel i intencja wprowadzenia tej regulacji.

Dlatego też, w mojej ocenie, sztuczność należy postrzegać jako sytuację gdy podatnik stosuje konstrukcje nieadekwatne pod kątem ekonomicznym lub prawnym w stosunku do zamierzonego przez niego celu gospodarczego. Jej istotę dobrze oddaje uzasadnienie do ustawy: „Sztuczność konstrukcji prawnej prowadzącej do unikania opodatkowania można oceniać na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawilosci poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży, występowaniu podmiotów pośredniczących niewnoszących jednak żadnych elementów gospodarczych, elementach prowa-

dzających do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne), elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Na płaszczyźnie ekonomicznej sztucznością transakcję charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Nadmierna zawilosc prawna sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej prowadzą do wniosku, że ta konstrukcja nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi”¹⁹. W świetle przywołanego fragmentu uzasadnienia dla zaistnienia sztuczności niewystarczające pozostaje wskazanie, że istnieje inny, alternatywny sposób działania podatnika, który prowadzi do osiągnięcia zamierzonego przez niego celu gospodarczego. Konieczne jest jeszcze wykazanie, że instrumenty prawne zastosowane do osiągnięcia wskazanego celu przez podatnika są nieadekwatne.

W analizowanej sprawie największa wątpliwość odnośnie do sztuczności wydaje się wynikać z tego, iż podatnik od wielu lat działał w określonej formie, a obecnie, jak wynika z ustaleń Szefa KAS, przede wszystkim ze względów fiskalnych zamierza ją zmienić. Czy jednak fakt, iż podatnik dostosowuje model działania do zmieniającego się systemu podatkowego oznacza z automatu sztuczność podjętych działań? W mojej ocenie nie. Uważam bowiem, że ocena sztuczności powinna polegać nie na ocenie istnienia lub braku istnienia uzasad-

nienia dla samej zmiany modelu gospodarczego, a na weryfikacji czy: (1) model docelowy można uznać za adekwatny do realizowanego celu gospodarczego, a jeżeli tak czy dążąc do osiągnięcia tego modelu podatnik nie podejmuje (1) zbędnych działań lub (2) nie wykorzystuje w celu jego osiągnięcia nieadekwatnych konstrukcji prawnych.

Dla uzasadnienia postawionej tezy posłużę się przykładem, który może okazać się nieco bardziej ewidentny niż sytuacja zaistniała w rozpatrywanej sprawie. Załóżmy, że osoby fizyczne prowadziły działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a ustawodawca zwiększył poziom obciążeń podatkiem dochodowym od osób prawnych. W takiej sytuacji pozostaje dla mnie ewidentne, iż osoby te mogą, by uniknąć podwyższonego opodatkowania, przekształcić spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością w transparentną spółkę jawną by wyeliminować podwójne opodatkowanie. Będzie tak nawet w przypadku, jeżeli spółka z o.o., z perspektywy niepodatkowej byłaby bardziej adekwatną formą prowadzenia działalności gospodarczej, np. ze względu na możliwość ograniczenia ryzyka wspólników. Spółka jawna, jako konstrukcja prawna, jest bowiem jedną z dopuszczalnych form prowadzenia działalności gospodarczej. Samo przekształcenie nie będzie w takiej sytuacji nosiło znamion sztuczności, mimo że będzie motywowane podatkowo. O sztuczności moglibyśmy mówić dopiero gdyby podatnik postanowił przenieść majątek spółki z o.o. do spółki jawnej w jakiejś nietypowej formie, realizując przy okazji korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Inaczej mówiąc uważam, że sama zmiana modelu działania, na bardziej korzystny pod kątem

podatkowym, nawet jeżeli jest motywowana wyłącznie fiskalnie nie może być uznana za sztuczną, tak długo jak sam model docelowy nie jest sztuczny. W stanowisku tym nie jestem odosobniony. Jak stwierdziła bowiem Rzecznik Generalna J.

jest motywowana fiskalnie, a tego czy docelowy model jest racjonalny czy też sztuczny. Odnosząc się do tego aspektu prowadzenie działalności za pośrednictwem sieci rozproszonych spółek niewątpliwie pozwala na realizację przez podatnika

odpowiedzi na każde z przedstawionych pytań mam wątpliwości. Potęguje je fakt, iż SzeF KAS, jak rozumiem, dostrzegł uzasadnienie ekonomiczne dla docelowego modelu wskazując, że możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej „wpły-

Sama zmiana modelu działania, na bardziej korzystny pod kątem podatkowym, nawet jeżeli jest motywowana wyłącznie fiskalnie nie może być uznana za sztuczną, tak długo jak sam model docelowy nie jest sztuczny.

Kokott, odnosząc się do zbliżonego zagadnienia w opinii do orzeczenia w sprawie C-115/16 N Luxembourg przeciwko Skatteministeriet „każde państwo ma swobodę zmiany obowiązującego prawa podatkowego. Jednak to zmienia także podstawy kalkulacji gospodarczej podmiotów uczestniczących [w obrocie gospodarczym]. Próba utrzymania pierwotnej podstawy kalkulacji transakcji przedsiębiorstwa (w niniejszym przypadku, nabycia duńskiej spółki operacyjnej z pomocą zagranicznych inwestorów), według mnie nie stanowi nadużycia. Od każdego przedsiębiorstwa można oczekiwać, że będzie ono dokonywało kalkulacji gospodarczej²⁰.

Przenosząc powyższe rozważania na stan faktyczny analizowanej sprawy ocena czy zamierzone przez podatnika działania pozostają sztuczne wymagało oceny nie tego czy sama zmiana formy działalności

zamierzonego celu gospodarczego w postaci prowadzenia sieci sprzedaży. Model, w którym poszczególne sklepy stanowią odrębne spółki jest stosunkowo często spotykany na rynku, w tym branży w której działał podatnik²¹. Również zamierzony szeroki zakres działalności spółki centralnej nie wydaje się zasadniczo odbiegać od standardów rynkowych. W tym kontekście nasuwają się wątpliwości czy można mówić o tym, że model ten ma charakter sztuczny? Czy faktycznie decyzja o tym czy działalność prowadzić w ramach jednego scentralizowanego podmiotu czy poprzez sieć rozproszonych spółek nie mieści się w zakresie swobody podatnika w zakresie wyboru formy i struktury prowadzonej działalności? W końcu czy gdyby podatnik dopiero rozpoczął działalność i zdecydował się na taki jej model SzeF KAS mógłby go zakwestionować? W zakresie

nieła przynajmniej równorzędnie do oczekiwanych korzyści ekonomicznych na wybór określonego modelu funkcjonowania grupy”. Jeżeli moje rozumienie w tym względzie jest prawidłowe i faktycznie za takim a nie innym ustrukturyzowaniem struktury grupy przemawiały przyczyny biznesowe, to zdecydowanie trudno nazywać go sztucznym i stosować w stosunku do niego klauzulę. W świetle motywu 11 dyrektywy AT „w Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć [bowiem] zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej”.

Ponadto przypomnieć należy też, iż za sztuczne możemy uznać

tylko takie działania motywowane względami fiskalnymi, które zmierzają do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Nie jest więc tak, iż każde działanie motywowane fiskalnie jest

w zakresie sposobu zarządzania, a rola tych spółek sprowadzała się do podmiotów pośredniczących wykorzystywanych właśnie w celu skorzystania z kwoty wolnej od podatku i niższej stawki podatku od sprzedaży detalicznej poprzez podział

klauzulę „sztuczność stanowi tylko jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania głównym kryterium oceny, czy czynność podlega pod klauzulę jest to, czy podatnik działa zgodnie z celem ustawy”. Zwe-

Fakt, iż podatnik podejmuje działania sztuczne nie oznacza automatycznie, iż zrealizowana w ten sposób korzyść pozostaje sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

sztuczne. Dla stwierdzenia sztuczności niezbędne jest by zastosowanie nieadekwatnych pod kątem ekonomicznym lub prawnym kroków prowadziło do powstania korzyści podatkowej spełniającej warunek sprzeczności.

Gdzie tu sprzeczność?

Można mieć wątpliwości czy w omawianej sprawie osiągnięta przez podatnika, na skutek zmiany struktury działalności korzyść podatkowa, może zostać uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Sądy w wydanych orzeczeniach właściwie nie pochyliły się na wskazanym warunkiem. WSA podzielił w tym zakresie jedynie stanowisko Szefa KAS, że „wprowadzenie modelu biznesowego opartego o uczestnictwo spółek celowych w rzeczywistości nie wiązało się z istotną zmianą

przychodów ze sprzedaży na spółki celowe w grupie powiązanych podmiotów zamiast jednego podatnika tj. Wnioskodawcy. Powyższe zatem w związku ze stricte fiskalnym celem wprowadzenia podatku uznać należy za sprzeczne z przedmiotem ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej”. Sprzeczność korzyści podatkowej została więc wywiedziona z faktu, że dla osiągnięcia korzyści podatkowej, podatnik zrealizował działania sztuczne.

Argumentacja taka jest dalece niewystarczająca dla wykazania sprzeczności, albowiem sztuczność i sprzeczność to dwa odrębne warunki zastosowania klauzuli²². Fakt, iż podatnik podejmuje działania sztuczne nie oznacza automatycznie, iż zrealizowana w ten sposób korzyść pozostaje sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Jak wskazywali projektodawcy w uzasadnieniu ustawy nowelizującej

ryfikujemy więc czy w omawianej sprawie osiągnięta przez podatnika korzyść podatkowa faktycznie może być uznana za sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Weryfikacja sprzeczności z przedmiotem lub celem przepisów ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej wymaga zastanowienia się jaki sens ma ustanowienie limitu przychodów wolnych od opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej odrębnie dla każdego podmiotu. Jak już wcześniej wskazywano, z przebiegu prac ustawodawczych wynika jednoznacznie, że taka konstrukcja była wyrazem świadomej woli projektodawców, którym nie udało się skonstruować sensownej regulacji obejmującej podmioty działające w ramach różnego rodzaju powiązań. Sam fakt braku opodatkowania grup kapitałowych, prowadzących działalność za pośrednictwem wielu spółek ce-

lowych, trudno w tym kontekście uznać *per se* za sprzeczny z zakresem czy celem normy, interpretowanym przez pryzmat zamiaru, który przyświecał projektodawcą przepisów.

Niemniej ocena celu normy jedynie poprzez odniesienie się do zamiaru projektodawców byłoby w mojej ocenie niepoprawna. W swoich publikacjach zwracam bowiem uwagę, że to nie tyle zamiar projektodawców, a obiektywny sens normy, który powinien być wywodzony przede wszystkim z jej treści, dekorowanej w powiązaniu m.in. z gospodarczą rolą normy oraz jej miejsce w systemie prawa podatkowego, jest punktem odniesienia właściwym dla oceny sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem przepisów prawa podatkowego²³. Fakt, iż sprzeczność ma występować nie tyle z treścią ustawy a z jej celem i duchem, pozwala przy jej ocenie oderwać się w pewnym zakresie od litery przepisów. Nie oznacza jednak możliwości pominięcia brzmienia i genezy regulacji, gdyż to treść przepisu wyznacza rozstrzygnięcie ustawodawcy odnośnie do kształtu normy prawnej, determinując istotę danego uregulowania.

W kontekście ekonomicznym i sprawiedliwościowym niewątpliwie sensowne byłoby opodatkowanie jednostek podatkiem od sprzedaży detalicznej niezależnie od tego czy podobną działalność prowadzą one jako jedna spółka czy w strukturze rozproszonej. Niemniej ustawodawca stanowiąc prawo nie poszedł w tę stronę. Z treści norm podatku od sprzedaży detalicznej nie da się w żaden sposób wyprowadzić wniosku, iż ich celem było stosowanie jednej kwoty wolnej do grup podmiotu powiązanych. Można więc mówić o tym, że dostrzeżalna sprzeczność występuje tu nie z przedmiotem i celem uchwa-

lonych przepisów, a z tym jak podatek od sprzedaży detalicznej powinien zadaniem interpretatora funkcjonować.

Słusznie w mojej ocenie w doktrynie międzynarodowej wskazuje się, że normy przeciwko unikaniu opodatkowania nie mogą znaleźć zastosowania w tych przypadkach, w których określonej regulacji trudno jasno przypisać cel dla którego została ustanowiona²⁴. Jest tak w niniejszej sprawie, gdzie trudno przypisać racjonalność rozwiązaniu, w którym kwota wolna przysługuje każdemu z podmiotów osobno, faworyzując w ten sposób podmioty działające w modelu rozproszonym. Jak już wskazywano, z przebiegu prac legislacyjnych wynika jednak, że takie podejście wynikało z braku pomysłu na lepsze rozwiązanie. Czy można więc uznać, że skorzystanie z tego mechanizmu pozostaje sprzeczne z celem kwoty wolnej?

Oceniając w omawianej sprawie sprzeczność, nie można abstrahować od roli klauzuli antyabuzywnej. Jej istotą nie jest umożliwienie organom podatkowym podważania treści rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę, a zapobieżenie sytuacjom, w których podatnik podejmując sztuczne działania, wykorzystuje niedostatki w treści tych norm dla osiągnięcia nieuzasadnionych korzyści podatkowych. W omawianej sprawie, gdzie wyniki przebiegu prac legislacyjnych wprost wskazują na to, że brak łącznego opodatkowanie podmiotów działających w ramach grup kapitałowych był świadomym wyborem projektodawców, ocena iż korzyść w postaci braku opodatkowania działalności prowadzonej w formie rozproszonej jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy, wydaje się mi balansować na granicy interpretacji i prawotwórstwa.

Podsumowanie

Działanie podatnika polegające na wydzieleniu poszczególnych sklepów do spółek celowych w celu uniknięcia podatku od sprzedaży detalicznej początkowo może wydawać się typowym przykładem przekroczenia przez podatnika dopuszczalnych granic planowania podatkowego, które powinno skutkować zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przypadek ten, przynajmniej dla mnie, przestał być oczywisty gdy zdałem sobie sprawę, że może on stawiać tych podatników, którzy wdrożyli takie model biznesowy jeszcze przed wejściem w życie klauzuli jak i tych którzy działalność w modelu zdecentralizowanym będą dopiero rozpoczynając²⁵ w zdecydowanie lepszej pozycji konkurencyjnej od tych podmiotów, które przed wejściem podatku handlowego prowadziły biznes w ramach jednego podmiotu. Uznanie, na podstawie klauzuli, że zmiana przez tych ostatnich modelu działalności na rozproszony jest unikaniem opodatkowania prowadzi do trwałego różnicowania sytuacji podatkowej tych grup podmiotów. Zastosowanie klauzuli prowadzi de facto do tego, że na gruncie podatku handlowego zaczyna obowiązywać, nieznaną ustawie, zasada ustalania kwoty wolnej w odniesieniu do grupy podmiotów, a nie konkretnego podatnika. Ze względu na ograniczony zakres stosowania klauzuli zasada ta obowiązuje jednak tylko część podmiotów. Rodzi to pytanie czy zastosowanie w tym przypadku GAAR nie nabiera charakteru niedozwolonego prawotwórstwa. Pytanie to wybrzmiewa w analizowanym przypadku tym mocniej, że ustawodawca w trakcie prac legislacyjnych świadomie zrezygnował z przepisów przewidujących stosowanie jednej kwoty wolnej w odnie-

sieniu do grupy podmiotów powiązanych, decydując się na przyznanie takiej kwoty każdemu podatnikowi odrębnie. W mojej ocenie, jak już wskazywałem, znajdujemy się tu gdzieś na cienkiej granicy pomiędzy ustaleniem, w drodze interpretacji, sprzeczności korzyści z celem ustawy a prawotwórstwem.

W sytuacji gdy kwestia sprzeczności korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej nie wydaje się oczywista ze szczególną ostrożnością należy podchodzić do oceny sztuczności. Sztucznym jest bowiem tylko takie działanie, które nie zostałyby podjęte, gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Nie mam wątpliwości, że w tych przypadkach, gdy za dzia-

łaniem w modelu rozproszonym przemawiają jakiegokolwiek względy pozapodatkowe, jego wyboru nie można uznać za sztuczny. Również w sytuacji, jeżeli korzyści i koszty działania w każdym z tych modeli byłyby zbliżone wyboru jednego z nich nie uznałbym za sztuczny. Powyższe wynika z faktu, iż decyzja o tym czy prowadzić działalność gospodarczą w formie jednego czy też wielu podmiotów niewątpliwie mieści się w zakresie swobody wyboru formy i struktury prowadzenia działalności gospodarczej. Nawet jeżeli uznać, że wynikająca z tego korzyść w postaci braku konieczności zapłaty podatku handlowego byłaby sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, to byłaby ona konsekwencją takiej a nie innej konstrukcji przez usta-

wodawcę przepisów. Wybór przez podatnika spośród dwóch ekonomicznie uzasadnionych opcji tej z nich, która wiąże się z niższym opodatkowaniem nie może zostać uznany za nadużycie. Jedynie w sytuacji gdy model rozproszony byłby, z perspektywy niepodatkowej, ewidentnie mniej korzystny, można w mojej ocenie zastanawiać się nad sztucznością. W efekcie tylko w tych sytuacjach skłonny byłbym uznać, że możemy mieć do czynienia z unikaniem opodatkowania. ↪



DR MIKOŁAJ KONDEJ,
DORADCA PODATKOWY

1_ Dział IIIA Rozdział 1 Ordynacji Podatkowej.

2_ O problemach związanych z próbami zdefiniowania tego zjawiska: K. Cień, Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe, Warszawa 2022, Lex/el., Rozdział IV.

3_ Zob. m.in. uzasadnienie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846), s. 5.

4_ Odmowa wydania opinii zabezpieczającej z 5 października 2020 r. w zakresie modelu biznesowego polegającego na wydzieleniu spółek w celu prowadzenia za ich pomocą sprzedaży detalicznej (DKP2.8011.20.2020).

5_ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 maja 2021 r. (III SA/WA 2348/20)

6_ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 kwietnia 2022 r. (II FSK 1307/21)

7_ Dz.U. 2020 poz. 1293.

8_ Art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej.

9_ Art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej.

10_ Art. 4 projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej z 2 lutego 2016 r., rcl.gov.pl.

11_ Mam pełną świadomość trudności kalkulacyjnych związanych z takim zapisem. Traktuję go jedynie jako daleki od ideału przykład tego, że ustawodawca miał możliwość konsolidacji limitu na poziomie grupy.

12_ Zapis Przebiegu Posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z 05.07.2016 r.

13_ W przypadku jeżeli wydzieleniu towarzyszyły również inne cele biznesowe należałoby ustalić czy w braku korzyści podatkowej doszłoby do wydzielenia. Jeżeli nie klauzula nie powinna znaleźć zastosowania.

14_ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19.

15_ M. Kondej, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019, Kwartalnik Prawa Podatkowego 4/2019, s. 21-37.

16_ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 marca 1988 r. (U 7/87), OTK 1988/1/1.

17_ L. Garlicki, M. Zubik [w:] M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Zukowska, A. Łukaszczyk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzeciński, M. Wiącek, K. Wojtyczek, L. Garlicki, M. Zubik, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, Warszawa 2016, Lex/El., Komentarz do art. 32.

18_ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 3 września 1996 r. (K 10/96), OTK 1996/4/33.

19_ Zob. Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 22.03.2016 r., Sejm VIII kadencji, druk sejm. nr 367.

20_ Opinia Rzecznika Generalnego J. Kott przedstawiłona w dniu 1 marca 2018 r. w sprawie C-115/16 N Luxembourg przeciwko Skatteministeriet, pkt. 76-77

21_ Na niekorzyść podatnika może działać tu fakt, iż nie wydzielił on działalności poszczególnych sklepów do odrębnych sklepów a zdecydował się na powołanie odrębnych spółek jedynie dla grup sklepów, ze względu na poziom obciążenia administracyjnego, które wiązałyby się z funkcjonowaniem większej ilości spółek.

22_Zob. m.in. Kondej M., Cebula T., „Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospelniającą się”, „Monitor Podatkowy” 10/2020; B. Kuźniacki, Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności, cz. 2, Przegląd Podatkowy 7/2020, s. 29; M. Guzek, M. Stefaniak, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny, Warszawa 2018; J. Jankowski, Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia, Monitor Podatkowy 1/2020. Podobnie na gruncie klauzuli PPT: F. Majdowski, Principle Purpose

Test – nowa klauzula antyabuzyjna do zwalczania nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niewygodne (i zapomniane) pytania, Monitor Podatkowy 11/2017, s. 28.

23_Szerzej na ten temat: M. Kondej, Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy 12/2021, s. 27-36.

24_P. Piantavigna, The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning, World tax journal, may 2018, s. 195; J. Freedman, Designing

a General Anti-Abuse Rule: Striking a balance, 3 Asia-Pacific Tax Bull 20/2014, s. 168.

25_W praktyce trudno mi sobie wyobrazić skuteczne zakwestionowanie przez organy podatkowej decyzji takich podatników o wyborze modelu zdecentralizowanego, nawet w sytuacji gdyby jego wybór był motywowany podatkowo.

Bibliografia

1_Cień K., Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe, Warszawa 2022

2_Freedman J. , Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a balance, 3 Asia-Pacific Tax Bull 20/2014.

3_Garlicki L., Zubik M. [w:] M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Żukowska, A. Łukaszczyk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzciniński, M. Więcek, K. Wojtyczek, L. Garlicki, M. Zubik, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, Warszawa 2016, Lex/El., Komentarz do art. 32.

4_Guzek M., Stefaniak M., Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny, Warszawa 2018;

5_Jankowski J., Przesłanki materialnoprawne stosowania GAAR – wybrane zagadnienia, Monitor Podatkowy 1/2020.

6_Kondej M. , Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie oznacza zakazu optymalizacji podatkowej. Glosa krytyczna do odmowy wydania opinii zabezpieczającej z dnia 28 maja 2020 r. DKP3.8011.8.2019, Kwartalnik Prawa Podatkowego 4/2019

7_Kondej M., Cebula T., „Dlaczego przesłanki „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu” nie należy nazywać „samospelniającą się”, „Monitor Podatkowy” 10/2020;

8_Kondej M., Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako samodzielna przesłanka stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Przegląd Podatkowy 12/2021.

9_Kuźniacki B., Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanka sztuczności i jej istotny wpływ na przesłankę sprzeczności, cz. 2, Przegląd Podatkowy 7/2020

10_Majdowski F., Principle Purpose Test – nowa klauzula antyabuzyjna do zwalczania nadużycia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niewygodne (i zapomniane) pytania, Monitor Podatkowy 11/2017.

11_Piantavigna P. , The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning, World tax journal, Maj 2018.

Karta Dobrej Legislacji Podatkowej

głos w dyskusji



*16 stycznia 2022 roku została podjęta uchwała
86/2022 w sprawie Karty Dobrej Legislacji Podatkowej
(zwaną dalej w skrócie „uchwałą”).*

FRYDERYK FILA

Wstęp

W uchwale, VI Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych w trosce o właściwą realizację obowiązków podatkowych zobowiązuje Krajową Radę Doradców Podatkowych do przygotowania i promowania Karty Dobrej Legislacji Podatkowej stanowiącej spis zasad prawidłowej legislacji podatkowej.

Warto zadać pytanie jak powinna wyglądać Karta Dobrej Legislacji Podatkowej (zwana dalej w skrócie „Kartą”), do czego powinna odwoływać się Karta, jakie wartości Karta powinna uwzględniać. Artykuł jest próbą wskazania niektórych kierunków działań i aspektów. Artykuł nie aspiruje do wyczerpującego wyjaśnienia poszczególnych aspektów, tylko wskazuje możliwe kierunki dyskusji.

Fundament Karty

Karta powinna być stworzona z myślą o tym co robią oraz czym zajmują się doradcy podatkowi w swojej bieżącej pracy. Doradcy podatkowi w swojej bieżącej pracy opierają się na jednym zdaniu o treści:

„Właściwy organ w właściwej procedurze działa właściwie merytorycznie.”

Powyższe zdanie skorelowane jest z fundamentami każdej czynności podjętej przez każdą emanację państwa. Tym samym doradcy podatkowi żądają od każdej emanacji państwa (Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, Naczelnika Urzędu Skarbowego, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Wojewódzkie-

„Właściwy organ w właściwej procedurze działa właściwie merytorycznie.”

go Sądu Administracyjnego) żeby działała jako właściwy organ we właściwej procedurze właściwie merytorycznie. Doradcy podatkowi zwracają uwagę na właściwość miejscową, rzeczową czy też funkcjonalną poszczególnych emanacji państwa. Doradcy podatkowi podnoszą, że zostały popełnione błędy procesowe pokazując istotny wpływ na prawidłowość rozstrzygnięcia podatkowe. W ostateczności doradcy podatkowi argumentują jak została skonstruowana konstrukcja podatkowa i czy dana konstrukcja podatkowa została prawidłowo zastosowana.

Właściwy organ

Zagadnienie właściwego organu oznacza legislatora podejmującego czynności prawotwórcze odpowiednio czy to jest akt ustawowy czy też akt wykonawczy. Ustawodawca (ten, który daje ustawy, odwołanie do poziomu ustawowego) oraz prawodawca (ten, który daje prawo, odwołanie do każdego poziomu prawnego) muszą słuchać wytycznych ustrojodaw-

cy (tego, który daje prawo konstytucyjne, ustrojowe). W tym sensie Prawodawca powinien znać i stosować Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 roku¹.

Ponadto legislator wydający akty podatkowe powinien być prawidłowo merytorycznie przygotowany do zagadnienia, który reguluje, w tym znać możliwości adresatów konstrukcji podatkowych w wykonywaniu konstrukcji podatkowych. Legislador powinien umieć przewidzieć konsekwencję konstrukcji podatkowych w obrocie prawnym oraz gospodarczym. Z tego należy wyciągnąć wniosek, że legislator powinien być wszytkowiedzący, który wszystko wie i wszystko potrafi przewidzieć.

Właściwa procedura

Jedną z wartości konstytucyjnych jest właściwie przeprowadzony proces legislacyjny. Z tego powodu w procesie legislacyjnym powinna być przestrzegana Konstytucja i wartości proceduralne zawarte w Konstytucji. Uchwała wskazuje

cechy, które powinny być uwzględniane podczas procesu legislacyjnego. Zdaniem VI Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych w procesie legislacyjnym powinno być przestrzegane wartości (wyliczenie przykładowe):

1

transparentność procesu legislacyjnego,

2

realne konsultacje społeczne,

3

odpowiednie *vacatio legis*.

Zadaniem Krajowej Rady Doradców Podatkowych jest wy puklenie w Karcie wartości konstytucyjnych mających szczególne znaczenie w procesie legislacyjnym dotyczącym prawa podatkowego oraz kolejnych wartości, które powinny być uwzględnione ze względu na dobro i jakość prawa podatkowego.

Właściwa merytorycznie konstrukcja podatkowa

Konstrukcja podatkowa jest bodajże największym wyzwaniem dla legislatora, bowiem konstrukcje podatkowe wpływają na szereg elementów życia społecznego, gospodarczego oraz publicznego. Dodatkowo konstrukcja podatkowa powinna być przejawem kreatywności legislatora. Konstrukcja podatkowa powinna spełniać także wartości konstytucyjne, w szczególności zasadę ponoszenia danin publicznych, w tym podatków wynikających z art. 84 Konstytucji oraz zasadę zupełności podatkowej wynikającej z art. 217 Konstytucji.

Znaczenie i treść tych zasad należy rozumieć systemowo poprzez inne wartości konstytucyjne,

w szczególności zasadę przyzwoitej legislacji wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawa określonej w art. 2 Konstytucji. Z perspektywy Konstytucji podatek składając deklarację podatkową, zeznanie roczne realizuje konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków skonkretyzowanych w ustawie podatkowej.

Przedmiot opodatkowania: deklarowany a faktyczny

Jedną z kwestii wynikająca z zasady przyzwoitej legislacji wynika zgodność deklarowanego przedmiotu aktu prawnego z rzeczywistym przedmiotem aktu prawnego. Z tego wniosek: jeśli tytuł ustawy brzmi „ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych” to materia aktu prawnego w rzeczywistości powinna dotyczyć opodatkowania szeroko rozumianych dochodów osób fizycznych. Ustawodawca pozwala Ustawodawcy definiować na potrzeby danej materii ustawowej pojęcie takie jak dochód, przychód, koszty uzyskania przychodu. Inaczej mówiąc Ustawodawca pozwala ustawodawcy w sposób dowolny wybierać przedmiot opodatkowania i kształtować konstrukcje podatkowe. Jednakże Ustawodawca jest ograniczony w swoich możliwościach kształtowania konstrukcji podatkowych. Jedno z ograniczeń związanych jest właśnie z przedmiotem opodatkowania.

W tym kontekście niedopuszczalne jest kształtowanie konstrukcji podatkowej w sposób odbiegający od deklarowanego przedmiotu opodatkowania. Jako przykład należy podać konsekwencje podatkowe co do przychodu i kosztów uzyskania z uwagi na nielegalne zatrudnienie (nawiązanie do art. 14 ust. 2 pkt 20, 21 ustawy z 26 lipca

1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych², art. 23 ust. 1 pkt 55c PDOF oraz art. 12 ust. 1 pkt 13, 14 ustawy z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych³, art. 16 ust. 1 pkt 57c PDOP) przekroczenie limitu gotówkowego w transakcjach (nawiązanie do art. 14 ust. 2 pkt 22, art. 14 ust. 2h PDOF, art. 12 ust. 1 pkt 16 oraz ust. 4i PDOP) czy też otrzymanie środków pieniężnych z pominięciem rachunku bankowego wykazanego na tzw. „białej liście” (nawiązanie do art. 14 ust. 2h PDOF oraz art. 12 ust. 4i PDOP). Konstrukcje podatkowe odnośnie nielegalnego zatrudnienia oraz przekroczenie limitu gotówkowego mogą być przedmiotem opodatkowania w ustawie podatkowej, której przedmiotem będzie opodatkowanie czynności niepożądanych. Jednakże umieszczenie konsekwencji podatkowych dotyczących czynności niepożądanych (np. nielegalne zatrudnienie, przekroczenie limitu gotówkowego w transakcjach, przyjmowanie środków pieniężnych z pominięciem rachunków bankowych wykazanych na „białej liście”) w podatku dochodowym od osób fizycznych powoduje zakłócenie zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ustawodawca powinien pamiętać, że zeznanie roczne w podatku dochodowym od osób fizycznych służy między innymi w instytucjach finansowych do budowania wiarygodności kredytowej w instytucji kredytującej. W skrajnej sytuacji może zaistnieć stan faktyczny, że podatnik rozpoznaje przychód z uwagi na dokonanie szeregu czynności niepożądanych (przyjmowanie środków pieniężnych z pominięciem rachunku bankowego wykazanego na tzw. „białej liście”, nielegalne zatrudnienie, otrzymywanie świadczeń niepieniężnych) oraz nie ma prawa do kosztów uzyskania przychodów z uwagi na do-

konanie czynności niepożądanych (regulowanie transakcji powyżej limitu gotówkowego poprzez zapłatę gotówki, nielegalne zatrudnienie). W konsekwencji w zeznaniu rocznym zostanie wykazany dochód w znacznej wysokości, a faktycznie podatnik nie będzie miał zdolności kredytowej do spłaty zaciągniętego kredytu.

wej dotyczy wszystkich elementów konstrukcyjnych. W aspekcie finansowym oznacza to, że niedopuszczalna jest stawka podatkowa 50% przy dochodach rocznych rzędu 10 tys. złotych, z uwagi, że podatnik nie jest w stanie realnie ponieść takiego obciążenia podatkowego, które jest niewspółmierne do osiągniętego dochodu. Ustawodawca praktycznie

podatniku ciąży obowiązek samodzielnego obliczenia zobowiązania podatkowego, które organ podatkowy może zweryfikować w postępowaniu podatkowym.

Skoro to na podatniku ciąży podstawowy obowiązek obliczeń podatkowych to należy zadać pytanie w oparciu o jakie informacje podatnik ma dokonać samodzielnie-

Niedopuszczalne jest kształtowanie konstrukcji podatkowej w sposób odbiegający od deklarowanego przedmiotu opodatkowania.

Podsumowując ten aspekt Autor jest zdania, że z uwagi wymogi konstytucyjne ustawodawca ma pełną swobodą w kształtowaniu przedmiotu opodatkowania i tym samym przedmiotem opodatkowania mogą być czynności niepożądane. Jednakże Ustawodawca musi szanować ograniczenie konstytucyjne jako jest wymóg zgodności deklarowanego przedmiotu opodatkowania z rzeczywistym przedmiotem opodatkowania. Ustawodawca powinien także mieć na względzie, że dokumenty podatkowe mogą i często są wykorzystywane do innych celów niż podatkowych (np. ustalenie zdolności kredytowej, ustalenie dochodu na członka rodziny itp.)

Konstrukcja podatkowa realnie wykonalna

Konstrukcja podatkowa powinna być realnie wykonalna i atrybut wykonalności konstrukcji podatko-

od początku istnienia ustawy PDOF dostrzega ten problem i wprowadza do podatku dochodowego od osób fizycznych konstrukcję tzw. kwoty wolnej (w 2022 roku ta wynosi 30 tys. złotych w dochodzie, a 3,6 tys. w podatku dochodowym). Ustalenie granicy realnej wykonalności konstrukcji podatkowej w ujęciu finansowym wymaga zawsze refleksji i analizy oraz zależy od specyfiki i celów danego obciążenia podatkowego.

Zagadnienie wykonalności konstrukcji podatkowej zawiera wiele aspektów. Artykuł sygnalizuje tylko niektóre, które i tak wymagają szczegółowego rozwinięcia.

Realność wykonania konstrukcji podatkowej w ujęciu dokumentacyjnym

Kolejny aspekt realności wykonania konstrukcji podatkowej jest kwestia dokumentacji podatkowej, która ma kluczowe znaczenie, gdy to na

go obliczenia zobowiązania podatkowego. W tym momencie jedyną słuszną odpowiedź jest: podatnik powinien dokonać samoobliczenia w oparciu o informację do których ma dostęp lub powinien mieć dostęp. W praktyce oznacza to, że podatnik powinien samoobliczenia w oparciu o księgi podatkowe (nawiązanie do art. 24 ust. 1 i 2 PDOF oraz art. 9 ust. 1 PDOP), które spełniają standardy rzetelności (zgodności ze stanem faktycznym) i niewadliwości (zgodności z przepisami prawa). U podatników, którzy prowadzą księgi rachunkowe co do zasady podstawą opodatkowania dla celów podatków dochodowym jest dochód obliczony na podstawie prawidłowych ksiąg rachunkowych (tzn. spełniające standardy rzetelności i niewadliwości) z modyfikacjami podatkowymi. Modyfikacje podatkowe podlegają na tym, że z przychodu należy wykluczyć dochód zwolniony, doliczyć przychód podatkowy, który nie jest przychodem bilansowym oraz wykluczyć

z kosztów uzyskania przychodu wydatki nie stanowiące koszty uzyskania przychodu. W tym sensie podstawowe źródło wiedzy o czynnikach mających wpływ na wysokość dochodu to jest własna dokumentacja podatkowa podatnika.

To na podatniku ciąży obowiązek tak zorganizowania przepływu

wych informacji do których nie ma dostępu.

Uzależnienie prawidłowości samoobliczenia zobowiązania podatkowego od tego co dzieje się w innym podmiocie wymaga zapewnienia podatnikowi realnego dostępu. Przy czym ustawodawca powinien mieć świadomość, że przy

datnik nie ma instrumentu prawnego do weryfikacji czy inny podatnik poniósł stratę podatkową w roku podatkowym w którym zawarta została transakcja. Jedyne instrumenty jakimi dysponują podatnicy w tym zakresie to dobra wola innego podmiotu i oświadczenie innego podmiotu.

Zwrot reklamacyjny jest zdarzeniem przyszłym niepewnym i nie może wpływać na dokonane obliczenia podatkowe metodą samoobliczenia

informacji i dokumentów u tegoż podatnika oraz z podmiotami współpracującymi (kontrahenci, doradca podatkowy obsługujący), żeby księgi podatkowe spełniały standardy rzetelności i niewadliwości.

Dodatkowo podatnik powinien uwzględniać informacje jakie wynikają z pozostałej dokumentacji, którą zobowiązany jest prowadzić, jak na przykład dokumentację cen transferowych. Poza tym można oczekiwać, że podatnik może posiłkować się bazami ogólnodostępnymi, do których dostęp zapewnia państwo polskie.

Tak zdefiniowany zakres informacji wyklucza konieczność uwzględniania informacji do których podatnik nie ma dostępu. Jeśli podatnik nie ma dostępu do informacji skąd dostawca ma towar czy wykonawca usługi posiłkuje się przy wykonaniu pracownikami lub podwykonawcami to nie można oczekiwać, że podatnik uwzględni w swoich obliczeniach podatko-

wej ilości danych jakie obecnie podatnik ma obowiązek zbierać dodatkowa obowiązkowa weryfikacja nie może dotyczyć każdego zdarzenia gospodarczego, tylko powinna być ograniczona do szczególnego typu transakcji.

Jako przykład uzależnienia konstrukcji podatkowej od informacji do których podatnik nie ma dostępu można podać konstrukcję transakcji nie objętych obowiązkiem sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych (nawiązanie do art. 23z pkt 1 lit. a - b PDOF oraz art. 11n pkt 1 lit. a - c PDOP). Podatnik nie musi sporządzać dokumentacji cen transferowych jeśli żaden z podmiotów zawierających transakcję w roku podatkowym nie korzysta ze wskazanych zwolnień oraz nie poniósł straty podatkowej.

Konstrukcja niesporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych de facto uzależniona jest od tego co wynika z dokumentacji podatkowej innego podatnika. Po-

Zależność od zdarzeń przyszłych i niepewnych

Prawidłowość obliczeń podatkowych nie może być uzależniona od zdarzeń przyszłych i niepewnych. Jeśli podatnik uwzględnił istniejące czynniki mające znaczenie w prawidłowy sposób w prawidłowej wysokości to niezależnie co stanie się przyszłości obliczenia dokonane przez podatnika metodą samoobliczenia są niewzruszalne i podlegają ochronie konstytucyjnej. W tym sensie prawidłowość obliczeń podatkowych to jest wartość konstytucyjna. Jako przykład można podać konstrukcję korekty przychodów po zmianie formy podatkowej w podatku dochodowym (nawiązanie do art. 14 ust. 1p PDOF oraz art. 12 ust. 3m PDOP). Podatnik nie jest w stanie przewidzieć, że zostanie wystawiona faktura korygująca transakcję z uwagi na zwrot reklamacyjny, udzieloną gwarancję, zwrot towaru z każdego innego powodu. W tym

kontekście konieczność dokonywania korekty zeznania rocznego z tego powodu, że w następnym roku podatkowym podatnik zmienił formę podatkową i wystawił fakturę korygującą z uwagi na uznaną reklamację narusza poczucie dobrze wykonanego obowiązku konstytucyjnego skonkretyzowanego w usta-

O problemie skomplikowanego języka napisano już wiele stron. Jeden z ostatnich artykułów, który opisuje problem to 20 października 2021 roku artykuł w serwisie prawo.pl to Polskie prawo podatkowe w OECD na drugim miejscu od końca autorstwa dr Krzysztofa Koślickiego⁴.

jąca osobowości prawnej wykonuje konstrukcje podatkowe poprzez osoby zarządzające, czyli przez osoby fizyczne. W tym kontekście adresatem konstrukcji podatkowych jest osoba fizyczna, która ukończyła edukację powszechną i nie ma merytorycznego przygotowania prawniczego lub ekonomicznego. Inaczej

Stopień skomplikowania języka podatkowego stawia pytania pod kątem wykonalności konstrukcji podatkowej samodzielnie przez podatnika.

wie podatkowej. W tym sensie z perspektywy momentu wydania towaru i rozpoznanie przychodu przysła korekta transakcji z uwagi na zwrot reklamacyjny jest zdarzeniem przyszłym niepewnym i nie może wpływać na dokonane obliczenia podatkowe metodą samoobliczenia.

Stopień skomplikowania języka podatkowego

Kolejny aspekt na który warto zwrócić uwagę w Karcie, to kwestia czytelności i jasności języka użytego. Język użyty w akcie prawnym opisującym konstrukcję podatkową powinien być spełniać standardy języka zrozumiałego dla adresata. W przepisach podatkowych konstrukcje podatkowe opisane są językiem prawnym zawierającym wiele czynników powiązanych z wieloma ustawami podatkowymi oraz aktami prawnymi z innych dziedzin prawa.

Stopień skomplikowania języka podatkowego stawia pytania pod kątem wykonalności konstrukcji podatkowej samodzielnie przez podatnika. Szerzej o problemie można przeczytać w artykule Autora "Wykonalność konstrukcji podatkowej w aspekcie wiedzy i umiejętności podatnika"⁵.

Adresat konstrukcji podatkowej

W tym miejscu należy zdefiniować adresata konstrukcji podatkowych. Adresatem konstrukcji podatkowych opisanych w przepisach podatkowych jest odpowiednio podatnik, płatnik, inkasent. Zgodnie z prawem podatkowym podatnikiem, płatnikiem, inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. W tym miejscu warto zaznaczyć, że osoba prawna lub jednostka organizacyjna niema-

mówiąc adresatem przepisów podatkowych powinien być przeciętny obywatel państwa polskiego. Warto podkreślić, że adresatem przepisów podatkowych nie powinien być doradca podatkowy, adwokat, radca prawny. Doradca podatkowy, adwokat, radca prawny powinien być pomocny w kontekście znajomości najnowszego orzecznictwa dotyczącego konstrukcji podatkowych. Jednakże istota konstrukcji podatkowej powinna jasna i czytelna dla przeciętnego obywatela państwa polskiego⁶.

Zwrot podatku za wykonywanie obowiązków

Ustawodawca wprowadza wieloczynnikowe konstrukcje podatkowe, które zależne są od szeregu czynników. Praktycznie każda konstrukcja podatkowa jest skomplikowana i praktycznie tylko oso-

Ustawodawca powinien rekompensować podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi) koszty korzystania z usług doradcy podatkowego.

ba przygotowana merytorycznie jest w stanie prawidłowo wykonać konstrukcję podatkową. To stwierdzenie uprawnia do tezy, że ustawodawca de facto wymusza korzystanie z usług doradcy podatkowego. Skoro ustawodawca de facto wymusza korzystanie z usług doradcy podatkowego to ustawodawca powinien rekompensować podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi) koszty korzystania z usług doradcy podatkowego. Państwo - w tym aparat skarbowy - jest zainteresowane prawidłowością i rzetelnością obliczeń podatkowych. Korzystanie z usług doradcy podatkowego podnosi jakość obliczeń podatkowych i tym samym ułatwia realizację zadań ustawowych aparatu skarbowego.

Państwo polskie już rekompensuje podatnikowi prowadzenie ewidencji w określony sposób. W porządku prawnym jest odliczenie podatkowe za rozpoczęcie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących i podatnik z tego powodu ma prawo do odliczenia od podatku należnego (nawiązanie do art. 111 ust. 4 ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług.⁷ Odliczenie podatkowe jest oczywiście ograniczone do wysokości 700,00 złotych, ale bez wątplenia odliczenie podatkowe jest

z tego powodu, że podatnik prowadzi określoną ewidencję.

Jawność danych dla podatnika

Zasada jawności postępowania podatkowego dla strony powinna być rozciągnięta na dane podatkowe wynikające z konstrukcji podatkowych. Podatnik powinien mieć możliwości prawne i techniczne jakie dane podatkowe o podatniku posiada aparat skarbowy. To uprawnienie powinno być także dostępne dla podmiotu upoważnionego przez podatnika. W kontekście zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych aparat skarbowy udostępnia podatnikowi informację o uzyskanych dochodach w roku podatkowym PIT-11 złożoną przez płatnika.

Jednakże nie jest zrozumiałe dlaczego czynny podatnik VAT nie może samodzielnie sprawdzić jaki kontrahent pokazał w swoim jednolitym pliku kontrolny (JPK_V7M/JPK_V7K) jego numer NIP w kontekście jakiej transakcji (numer faktury, wartość transakcji netto). Zasada jawności jest akceptowalna w znaczeniu proceduralnym i z niewiadomych przyczyn zasada jawności

nie ma zastosowania dla podatnika wobec którego nie jest prowadzone postępowanie podatkowe czy też kontrola podatkowa.

Na uwagę zasługuje fakt, że fiskus udostępnia niektórym podatnikom dane jakimi dysponuje. W tym miejscu warto jako przykład podać podatnika, który osiąga przychody z tytułu najmu poza działalnością gospodarczą i rozliczający tego typu podatki ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Taki podatnik na portalu „Twój PIT“ na www.podatki.gov.pl widzi dokonane swoje płatności podatkowe. Jednakże dane udostępnione podatnikowi nie obejmują kwoty wpłacony na poczet zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Podatnik podatku od towarów i usług samodzielnie nie może zweryfikować czy uregulował zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Umożliwienie podatnikowi samodzielnie zweryfikowanie czy uregulował zobowiązanie podatkowe usprawnia także pracę pracowników aparatu skarbowego.

Rozszerzenie zasady jawności na dane pozyskane poza postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową jest skorelowane z zagadnieniem jakie jest pojęcie partnerstwa dla szeroko rozumianego aparatu skarbowego na linii podatnik (płatnik, inkasent) a aparat skarbowy. Jeśli podatnik (płatnik, inkasent) jest pełnoprawnym partnerem w realizacji konstytucyjnych obowiązków ponoszenia ciężarów i danin publicznych, w tym podatków to nie ma żadnych argumentów prawnych do ograniczenia dostępu do danych jakimi aparat skarbowy dysponuje o podatniku (płatniku, inkasencie). Jedyne argumenty jakie warto uznać, żeby ograniczyć podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi) dostęp do danych, którymi dysponuje, aparat skarbowy to jest kwestia bezpieczeństwa danych i ewentualne za-

grożenie wynikające z wycieku danych osobowych.

W tym miejscu na potrzeby dyskursu warto zwrócić uwagę na spojrzenie współpracy z konkretnym płatnikiem, które reprezentuje Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Zakład Ubezpieczeń Społecznych na platformie Platformie Usług Elektronicznych PUE <https://www.zus.pl/portal/logowanie.npi> udostępnia płatnikowi wartość wpłaconych kwoty czy też inne informacje, które przyczyniają się do lepszej współpracy na linii Zakład Ubezpieczeń Społecznych - płatnik. Abstrahując od specyfiki zadań na relacji płatnik - Zakład Ubezpieczeń Społecznych można stwierdzić: warto dzielić się informacjami z płatnikiem.

Wnioski

Artykuł jest potwierdzeniem, że Karta powinna powstać. W artykule zasygnalizowano tylko niektóre czynniki mające znaczenie na proces legislacyjny. W artykule jest podziału procesu legislacyjny na:

1
aspekt podmiotowy, czyli zasygnalizowanie pojęcia prawodawcy,

2
aspekt proceduralny, czyli wskazanie podstawowych elementów procedury legislacyjnej,


3
aspekt merytoryczny, czyli jak powinna wyglądać prawidłowa konstrukcja podatkowa.

Z tego powodu Karta powinna składać się z trzech sekcji:

1
zdefiniowanych oczekiwań co do prawodawcy, ustawodawcy, legislatora,

2
zdefiniowanych oczekiwań co do procedury legislacyjnej,

3
zdefiniowanych oczekiwań co do konstrukcji podatkowej.

Każdy z aspektów zasługuje na rozwinięcie z uwzględnieniem wielu czynników, które wzajemnie przenikają się i na siebie oddziałują. Autor ma nadzieję, że artykuł przyczyni się do powstania Karty, która zyska akceptację także ustawodawcy (prawodawcy, legislatora), doktryny podatkowej oraz praktyki podatkowej. 



FRYDERYK FIŁA,
DORADCA PODATKOWY

Umożliwienie podatnikowi samodzielnie zweryfikowanie czy uregulował zobowiązanie podatkowe usprawnia także pracę pracowników aparatu skarbowego.

1_Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. zwaną dalej Konstytucją

2_tj. z 2021 roku, poz. 1128 z późn. zm. zwaną dalej PDOF

3_tj z 2021 roku, poz. 1800 z późn. zm. zwaną dalej PDOP

4_WWW online prawo.pl wydawcy Wolters Kluwer <http://bityl.pl/Lg2tP> [dostęp online 22-02-2022]

5_Fryderyk Fila Wykonalność konstrukcji podatkowej w aspekcie wiedzy i umiejętności podatnika Doradztwo podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 10/2018 październik 2018 strona 46 do 49

6_Szerzej tamże

7_tj. Dz. U. z 2021 roku, poz. 685 z późn. zm zwaną dalej PTU

Interpretacja ogólna w sprawie ulgi mieszkaniaowej

kolejna pułapka fiskusa na kredytobiorców?



Interpretacja ogólna MF w sprawie uwzględnienia spłaty kredytu w uldze mieszkaniowej w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r., choć na pierwszy rzut oka wydaje się być bardzo korzystną dla podatników, może stać się kolejną pułapką dla kredytobiorców.

MAGDA OLSZEWSKA

Ulga mieszkaniowa

Zbycie nieruchomości z majątku prywatnego podlega opodatkowaniu PIT, jeśli następuje przed upływem pięciu lat licząc od końca roku, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie nieruchomości¹. Podatnicy, którzy sprzedali nieruchomość przed upływem pięcioletniego terminu, mają szansę na obniżenie zobowiązania podatkowego poprzez tzw. ulgę mieszkaniową, jeśli w przeciągu trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zbycie nieruchomości, wydatkują przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości na własne cele mieszkaniowe².

Wydatki na spłatę kredytu

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r. wątpliwości budziła sytuacja, gdy nabycie nieruchomości było finansowane kredytem, a środki uzyskane ze sprzedaży nieruchomości były przeznaczone na spłatę pozostałej części kredytu. Spory podatników z organami podatkowymi koncentrowały się wokół zagadnienia czy wydatki na spłatę kredytu zaciągniętego na zakup zbywanej nieruchomości można zakwalifikować jako wydatki na własne cele mieszkaniowe i tym samym rozliczyć je w ramach ulgi mieszkaniowej.

Podatnicy argumentowali za możliwością ujęcia wydatków na spłatę takiego kredytu w ramach ulgi mieszkaniowej. Wskazywali, że przepisy nie ograniczają możliwości stosowania ulgi mieszkaniowej

w zakresie wydatków na spłatę kredytu do kredytów zaciągniętych na nabycie (budowę) nowych nieruchomości.

Z kolei zdaniem organów, popartym przez dominującą linię orzeczniczą sądów administracyjnych, objęcie zwolnieniem podatkowym wydatków przeznaczonych na spłatę kredytu zaciągniętego na zakup (budowę) zbywanej nieruchomości prowadziłoby do dwukrotnego obniżenia ciężaru podatkowego – raz poprzez ujęcie w kosztach uzyskania przychodów wydatków finansowanych kredytem zaciągniętym na zakup zbywanej nieruchomości, drugi raz - poprzez zwolnienie z podatku wydatków na spłatę tego kredytu.

Informacje MF już nieraz wprowadziły kredytobiorców w błąd

Głośnym echem obita się sprawa broszury informacyjnej MF sprzed kilku lat, w której zawarto wadliwą informację o możliwości ujęcia wydatków z tytułu spłaty kredytu zaciągniętego na nabycie zbywanej nieruchomości w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej. Rozliczenia podatników, którzy kierując się treścią broszury, uwzględniali wydatki z tytułu spłaty kredytu w uldze mieszkaniowej i obniżali odpowiednio podstawę opodatkowania z tytułu sprzedaży nieruchomości, były kwestionowane przez organy podatkowe. Fakt, że podatnicy kierowali się wadliwą broszurą informacyjną MF, nie miał przy tym żadnego znaczenia. Organy nie uwzględniały tak skalkulowanej ulgi mieszkaniowej

i wydawały decyzje określające zobowiązanie podatkowe.

Stanowisko organów zostało potwierdzone w dominującej linii orzeczniczej. Jak stwierdził NSA, broszury informacyjne wydawane przez Ministerstwo Finansów nie mogą być źródłem prawa ani podstawą do stosowania ulg czy zwolnień podatkowych³.

Zmiany wprowadzone Polskim Ładem

Kwestia ujęcia spłaty kredytu w ramach ulgi mieszkaniowej została na nowo podjęta w ramach prac nad Polskim Ładem. Ustawodawca zdecydował się tym razem na umożliwienie podatnikom na podwójne ujęcie wydatków z tytułu spłaty kredytu zaciągniętego na nabycie zbywanej nieruchomości w kalkulacji ciężaru podatkowego: jako kosztu oraz w ramach zwolnienia z tytułu ulgi mieszkaniowej. Jak wynika z obowiązującego od 1 stycznia 2022 r. art. 21 ust. 30a ustawy o PIT, do wydatków poniesionych na cele mieszkaniowe zalicza się wydatki na spłatę kredytu, zaciągniętego w związku ze zbywaną nieruchomością na cele mieszkaniowe, w tym także gdy wydatki te odpowiadają równowartości wydatków uwzględnionych w kosztach uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, które zostały sfinansowane tym kredytem.

Co więcej, jak wskazywało ministerstwo, nie jest to nowa regulacja, ale zmiana o charakterze doprecyzowującym⁴. Wydaje się zatem, że celem MF było umożliwienie podatnikom podwójnego rozlicze-

nia wydatków kredytowych również za okresy wsteczne.

Interpretacja ogólna MF

Celem wyjaśnienia zasad rozliczania wydatków na spłatę kredytu za okresy wsteczne, MF wydało interpretację ogólną, zgodnie z którą w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r. wydatki na spłatę kredytu z odsetkami, zaciągniętego na spłatę kredytu zaciągniętego na zbywaną nieruchomość, mieszczą się w pojęciu wydatków na własne cele mieszkaniowe⁵. Treść interpretacji potwierdza wcześniej wyrażany przez MF pogląd, że zmiana przepisów obowiązująca od 1 stycznia 2022 r. ma charakter tylko doprecyzowujący, a możliwość uwzględnienia wydatków na spłatę kredytu w kalkulacji ulgi mieszkaniowej była intencją ustawodawcy już przy uchwalaniu przepisów o uldze mieszkaniowej w roku 2008 r.

Interpretacja ministerstwa została przyjęta z dużym entuzjazmem w prasie podatkowej i mediach społecznościowych⁶. Określona „prezenterem na Wielkanoc” dla podatników, na pierwszy rzut oka kończy wieloletnie spory o możliwość rozliczenia wydatków na spłatę kredytu w ramach ulgi mieszkaniowej, otwiera możliwość ubiegania się o zwrot nadpłaconego podatku za nieprzedawnione okresy wsteczne i gwarantuje sukces w sądzie w przypadku sporu z fiskusem. Zanim jednak zaczniemy masowo składać korekty deklaracji PIT-39 i ubiegać się o zwrot nadpłaconego podatku, warto zastanowić się czy interpretacja jest rzeczywiście tak atrakcyjna i czy rzeczywiście chroni podatnika w przypadku późniejszej kontroli?

„Możliwość podwójnego rozliczenia wydatków na spłatę kredytu w stanie prawnym do 31 grudnia 2021 r.” to jest podtytuł, a nie tekst

ciągły. Jeśli jest za długi, można skrócić do „Stan prawny do 31 grudnia 2021 r.”

Podkreślmy najpierw, że sądy administracyjne w stanie prawnym do 31 grudnia 2021 r. w zdecydowanej większości odmawiały podatnikom możliwości podwójnego uwzględnienia w kalkulacji zobowiązania podatkowego wydatków na spłatę kredytu, tj. w kosztach uzyskania przychodu oraz w ramach ulgi mieszkaniowej. Przychylna linia orzecznicza, która zaczęła się kształtować w WSA w Warszawie od 2020 r., raczej nie zostanie zaakceptowana przez NSA⁷.

Podstawą argumentu o braku możliwości podwójnego rozliczenia wydatków na kredyty w dotychczasowych sporach o ulgę mieszkaniową był art. 21 ust. 30 ustawy o PIT, zgodnie z którym ulga mieszkaniowa nie ma zastosowania do tej części wydatków na spłatę kredytów, którymi sfinansowane zostały wydatki poniesione na nabycie (budowę) nieruchomości, uwzględnione przez podatnika przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Innymi słowy, wydatki, które zostały raz uwzględnione przy kalkulacji zobowiązania podatkowego jako koszt, nie mogą zostać uwzględnione ponownie jako ulga mieszkaniowa. Przepis ten obowiązuje również w 2022 r., ale jego zakres zastosowania został zawężony przez wprowadzenie regulacji szczególnej w art. 21 ust. 30a ustawy o PIT.

Nowo wprowadzony art. 21 ust. 30a, który umożliwia od 1 stycznia 2022 r. ujęcie wydatków na spłatę kredytu w kalkulacji ulgi mieszkaniowej, w tym także gdy wydatki te odpowiadają równowartości wydatków uwzględnionych w kosztach uzyskania przychodów z tytułu zbycia nieruchomości, stanowi tym samym *lex specialis* do wyrażonego w art. 21 ust. 30 ogólnego zakazu podwójnego uwzględniania wydatków na spłatę kredytu w kalkulacji ulgi mieszkaniowej.

Przepisy obowiązujące przed 1 stycznia 2022 r. nie zawierały takiej szczególnej regulacji wyłączającej i nie dawały tym samym możliwości podwójnego ujęcia wydatków na spłatę kredytu w kalkulacji zobowiązania podatkowego.

Czy interpretacja ogólna uprawnia do korekt?

Wobec braku podstaw prawnych do podwójnego ujęcia wydatków kredytowych w kalkulacji dochodu ze sprzedaży nieruchomości w stanie prawnym do 31 grudnia 2021 r., podatnicy mogą dojść do wniosku, że interpretacja ogólna MF z 1 kwietnia 2021 r. umożliwia dokonanie korekt okresów wstecznych i zapewnia im jednocześnie ochronę w przypadku późniejszej kontroli organów podatkowych. Czy tak jednak jest rzeczywiście?

Zauważmy, że interpretacja nie odnosi się do możliwości podwójnego ujęcia w kalkulacji dochodu z tytułu sprzedaży nieruchomości wydatków poniesionych na spłatę kredytu zaciągniętego w związku z nabyciem zbywanej nieruchomości, tj. nie stwierdza, że podatnicy w stanie prawnym przed 1 stycznia 2022 r. mieli możliwość ujmowania wydatków na spłatę kredytu w kalkulacji ulgi mieszkaniowej również w sytuacji, gdy wydatki te rozliczyli już raz jako koszty z tytułu sprzedaży tej nieruchomości. Interpretacja jedynie potwierdza, że wydatki takie mogą być uwzględnione w kalkulacji ulgi mieszkaniowej. Trzeba jednak pamiętać, że możliwość rozliczenia wydatków na spłatę kredytu w ramach ulgi mieszkaniowej należy odczytywać z uwzględnieniem art. 21 ust. 30 ustawy o PIT, tj. przepisu wyłączającego możliwość uwzględnienia w kalkulacji ulgi mieszkaniowej wydatków już raz odliczonych od dochodu jako koszt.

Innymi słowy, moim zdaniem, ogólną interpretację MF należy odczytywać w ten sposób, że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r. wydatki na spłatę kredytu zaciągniętego na zakup zbywanej nieruchomości mogą zostać ujęte w kalkulacji ulgi mieszkaniowej, o ile nie zostały one uwzględnione jako koszt w kalkulacji dochodu z tytułu sprzedaży tej nieruchomości.

Praktyczne znaczenie interpretacji

W praktyce oznacza to, że podatnicy mają możliwość ujęcia w kalkulacji ulgi mieszkaniowej jedynie wydatków odsetkowych – te bowiem nie stanowiły kosztu podatkowego przy nabyciu. Część kapitałowa kredytu nie będzie mogła zasadniczo zostać uwzględniona w kalkulacji ulgi mieszkaniowej, gdyż odpowiada wartości nabycia zbywanej nieruchomości, a ta zostaje rozliczona w kosztach sprzedaży nieruchomości.

Warto zauważyć, że możliwość uwzględnienia spłaty części odsetkowej kredytu nie jest nowością – była potwierdzana wielokrotnie w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe jeszcze przed 1 stycznia 2022 r.⁸ Ponadto w praktyce, w przypadku

wcześniejszej spłaty kredytu, banki nie obciążają kredytobiorcy dalej kosztami odsetek, a zatem wartość odsetek, które mogą być sfinansowane z przychodu ze zbycia nieruchomości, jest minimalna.

Czy zatem ogólna interpretacja MF daje jakiegokolwiek korzyści podatnikom? Moim zdaniem nieznaczne – jedynie potwierdza stan prawny uznawany dotychczas przez organy podatkowe, umożliwiając ujęcie odsetek z tytułu kredytu zaciągniętego w związku z nabyciem zbywanej nieruchomości w ramach ulgi mieszkaniowej. Z drugiej strony pojawia się pytanie, czy omawiana interpretacja niesie zagrożenia? Uważam, że tak. Zapowiedzi MF i sugestie o „doprecyzowującym” charakterze zmian wprowadzonych do przepisów o uldze mieszkaniowej przez Polski Ład rozbudziły duże nadzieje na możliwość odzyskania podatku PIT z tytułu sprzedaży mieszkań finansowanych kredytami za okresy wsteczne. Przepuszczalnie wielu podatników będzie składać korekty deklaracji PIT-39 i wnioski o stwierdzenie nadpłaty. Tyle że w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r. ustawodawca *expressis verbis* wykluczył możliwość podwójnego ujęcia wydatków z tytułu spłaty kredytu w kalkulacji zobowiązania podatkowego, a nowa

interpretacja ogólna w żaden sposób nie koryguje tej zasady.

Nadpłata wykazana w zeznaniu podatkowym nienależnie lub w zawyżonej wysokości, którą urząd skarbowy zwrócił podatnikowi, jest traktowana jako zaległość podatkowa⁹. Podatnicy, którzy dokonają korekt rozliczeń za okresy przed 1 stycznia 2022 r. poprzez podwójne ujęcie wydatków poniesionych na spłatę kredytu, w wyniku których otrzymają zwrot nadpłaty, muszą liczyć się z możliwością kwestionowania tych rozliczeń przez organ podatkowy w późniejszym terminie. A na wygraną w sądzie administracyjnym, uwzględniając dotychczasową negatywną linię orzeczniczą, raczej nie należy się nastawiać.

Czy zatem ogólna interpretacja Ministra Finansów jest „prezenterem na Wielkanoc” dla podatników? Moim zdaniem nie, wręcz przeciwnie – może okazać się pułapką, tak samo jak niesławna broszura MF sprzed kilku lat. Podatnicy, którzy zdecydują się na dokonanie korekt i będą się ubiegać o zwrot nadpłat, powinni być świadomi ryzyka związanego ze zwrotem. 🐡



MAGDA OLSZEWSKA,
DORADCA PODATKOWY

1_Art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

2_Art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

3_M.in. wyroki NSA z 13 marca 2018 r., sygn. II FSK 632/16 oraz z 9 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3218/14.

4_Odpowiedź ministra finansów z dn. 21 grudnia 2021 r. na interpelację poselską nr 28692.

5_Interpretacja ogólna Nr DD2.8202.5.2020 Ministra Finansów z dnia 1 kwietnia 2022 r. sprawie wydatków poniesionych na spłatę kredytu zaciągniętego na zbywaną nieruchomość lub prawo majątkowe jako wydatku stanowiącego realizację własnego celu mieszkaniowego, w stanie

prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r.

6_M.in.: Gazeta Prawna, Ł. Zalewski, „Spłata starego kredytu na mieszkanie w 2021 r. też uprawniała do ulgi”, 11.04.2022; Rzeczpospolita, M.Pogroszewska, „Spłacieś kredyt, odzyskaj podatek – ważne stanowisko MF”, 12.04.2022; Serwis Prawo.pl, W. Moczyłowska „MF: Spłata kredytu to wydatek na cele mieszkaniowe już od 2016 rok”, 16.04.2022, WWW online <https://www.prawo.pl/podatki/splata-kredytu-to-wydatek-na-cele-mieszkaniowe-juz-od-2016-r-mf,514661.html> [dostęp online 08.05.2022]

7_Zapadł już pierwszy wyrok NSA, uchylający wyrok WSA wydany w ramach ko-

rzystnej dla podatników linii orzeczniczej (wyrok NSA z 1 września 2021 r., sygn. II FSK 598/21, uchylający wyrok WSA w Warszawie z 29 września 2020 r., sygn. III SA/Wa 133/20). Pozostałe wyroki WSA w Warszawie z tej linii orzeczniczej nadal pozostają nieprawomocne: wyrok z 29 czerwca 2020 r., sygn. III SA/Wa 2009/19, wyrok z 4 marca 2020 r., sygn. III SA/Wa 1162/19, wyrok z 7 lutego 2020 r., sygn. III SA/Wa 469/19.

8_M.in. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 marca 2021 r., 0115-KDIT2.4011.838.2020.2.MM.

9_Art. 52 § 1 pkt 1 i § 2 Ordynacji Podatkowej.

**Opodatkowanie zryczałtowanym
podatkiem dochodowym tzw.**

podatkiem u źródła

**świadczeń z tytułu zapłaty
za usługę ubezpieczeniową
od zagranicznego ubezpieczyciela**

Czy zapłata na rzecz zagranicznych ubezpieczycieli z tytułu polis ubezpieczeniowych stanowią zapłatę za świadczenia, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., a co za tym idzie czy płatnik jest zobowiązany do poboru tzw. podatku u źródła od ww. płatności, a w konsekwencji czy jest również zobowiązany do dochowania warunków, o których mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., tj. do dochowania należytej staranności oraz posiadania certyfikatów rezydencji rzeczywistych właścicieli należności płaconych tytułem polis ubezpieczeniowych?

EWELINA LELITO

Wyrokiem z dnia 18 lutego 2022 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny („WSA”) w Krakowie w sprawie o sygnaturze I SA/Kr 1627/21 (orzeczenie prawomocne) orzekł tak, jak w dniu 18 lutego 2021 roku WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku o sygnaturze akt I SA/Go 395/20 (orzeczenie prawomocne). Zdaniem obu składów orzekających zapłata na rzecz zagranicznych ubezpieczycieli z tytułu polis ubezpieczeniowych¹ nie stanowi zapłaty za świadczenia o podobnym charakterze do gwarancji wymienionej w przepisie art. 21 ust. 1 punkt 2a) ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. z dnia 17 września 2021 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800) - dalej: u.p.d.o.p.). W związku z powyższym WSA w Krakowie uchylił (w zaskarżonej części) interpretację indywidualną z dnia 21 września 2021 roku znak 0111-KDIB1-1.4010.270.2021.3.AW, w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: KIS) zgodził się wyłącznie w części ze stanowiskiem wnioskodawcy. Dyrektor KIS uznał za prawidłowe tylko to, że opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce nie podlegają należności z tytułu usług pośrednictwa ubezpieczeniowego tzw. usługi brokerskie. W ocenie Dyrektora KIS, uwzględniając treść ww. przepisów oraz przedstawiony opis sprawy, świadczenie usług ubezpieczeniowych ma charakter podobny do gwarancji, gdyż zakład ubezpieczeń zgodnie art. 805 § 1 k.c., zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, spełnić okre-

ślone świadczenie w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku, a ubezpieczający zobowiązuje się zapłacić składkę.

Orzeczenia w podobnych sprawach zapadały także w latach wcześniejszych, są to np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 1758/14, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/Bd 655/19, wyrok WSA w Bydgoszczy z 4 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/Bd 249/20, wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 września 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 2694/19, wyrok WSA w Warszawie z 7 lipca 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 2621/19, wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 2361/19. Stanowisko tych sądów wyrażone na podstawie powyższych wyroków w przedmiocie świadczeń z tytułu usług ubezpieczeniowych uzyskiwanych od ubezpieczycieli - nierezydentów wydaje się być zatem jednolite.

Można zauważyć, że we wcześniejszych latach organy podatkowe wydawały również odmienne niż obecnie interpretacje indywidualne. Przykładowo, można wskazać na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 października 2015 r. znak IBPB-1-3/4510-385/15/AW zgodnie z którą „usługi ubezpieczeniowe jakie Spółka będzie nabywać od Ubezpieczyciela będącego austriackim rezydentem podatkowym jako niewymienione w art. 21 ust. 1, w tym w szczególności w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. oraz niemające podobnego charakteru do tam wymienionych nie podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych

w tym przepisie. Tym samym, Spółka płacąc składkę na rzecz Ubezpieczyciela nie będzie zobowiązana jako płatnik do pobrania tzw. podatku u źródła z ww. tytułu.” oraz interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 marca 2013 r. znak ILPB4/423-433/12-2/MC.

Z treści przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że od niektórych przychodów osiągniętych na terytorium Polski przez podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu pobierany jest podatek dochodowy w sposób zryczałtowany. Stosownie do art. 3 ust. 3 punkt 5) u.p.d.o.p. za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z: tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych tzw. podatkiem u źródła w Polsce wg stawki 20% podlegają przykładowo przychody osiągnięte przez nierezydentów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu odsetek, praw autorskich lub praw pokrewnych lub z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania

i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Katalog świadczeń wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 2a ww.

zagranicznym, a przede wszystkim, charakter rzeczywiście wykonywanych świadczeń oraz zakres faktycznie wykonanych czynności, a nie tylko jego nazwa. Treść ww. przepisu jednoznacznie bowiem wskazuje, że oprócz usług wymienionych w tym

u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. na rzecz podmiotu powiązanego, przekroczyła w roku podatkowym obowiązującym u płatnika łącznie kwotę 2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, to płatnik jest zobowiązany potrącić tzw. podatek

We wcześniejszych latach organy podatkowe wydawały również odmienne niż obecnie interpretacje indywidualne.

ustawy jest katalogiem otwartym, na co wskazuje sformułowanie „świadczeń o podobnym charakterze”. Sformułowanie to uprawnia do twierdzenia, że za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do wymienionych w ustawie. Oznacza to, że aby dane świadczenie można było zakwalifikować do katalogu wskazanego powyżej, należy spełnić takie same przesłanki, aby daną usługę uzyskać, albo wynikają z niej takie same prawa i obowiązki dla stron. Innymi słowy, lista ta obejmuje również takie świadczenia, które zasadniczo są podobne do wymienionych, lecz mogą być np. inaczej określane (nazwane). Decydujące znaczenie dla stwierdzenia, że dane świadczenie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym ma treść postanowień umowy zawartej z kontrahentem

przepisie ustawodawca objął obowiązkiem podatkowym także inne usługi niewymienione w tym przepisie o charakterze podobnym do świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń.

Przepis art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. stosuje się również z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (dalej: Umowy o UPO¹). Umowy o UPO jednak nie definiują świadczeń podlegających opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła w Polsce.

Od dnia 1 stycznia 2022 roku obowiązują zmiany w zakresie poboru podatku u źródła, które polegają na tym, iż w przypadku jeżeli suma należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1

u źródła od takiej płatności. Procedura zwrotu zapłaconego podatku nie dotyczy jednak świadczeń, o których mowa w art. 21 ust. 1 punkt 2a) u.p.d.o.p., ponieważ nie są one wliczane do limitu 2 000 000 zł.

Wobec tego, także, że należności z tytułu świadczeń o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a) u.p.d.o.p. nie mogą korzystać ze zwolnienia od opodatkowania tzw. podatkiem u źródła na podstawie art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. to jedyny mechanizm uprawniający płatnika do niepobrania podatku u źródła polega na wykluczeniu świadczenia z dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 2a) u.p.d.o.p. czyli z pojęcia „świadczeń o podobnym charakterze” do tam wymienionych albo pod warunkiem dochowania przez płatnika należytej staranności, na zastosowaniu umowy o UPO, w której należności z tytułu takich świadczeń mogą podlegać opodatkowaniu w państwie rezydencji podatnika.

Pojęcie „świadczenia o podobnym charakterze” zostało zdefiniowane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego („NSA”) z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2369/15, w który Sąd orzekł, iż „W aktualnym brzmieniu art. 21 ust. 1 pkt 2a

wspólnych cechach drugorzędnych, że stosując miarę „zdrowego rozsądku” nie da się zakwestionować bliskości jednej i drugiej umowy” (por. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 473/11).

Wprawdzie zarówno zawieranie umów ubezpieczenia, jak i umów gwarancji ubezpieczeniowych należy do czynności ubezpieczeniowych w rozumieniu art. 4 ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej

Istota umowy gwarancyjnej polega na tym, że jest ona zawierana pomiędzy gwarantem (zakładem ubezpieczeń) a beneficjentem (wierzycielem).

u.p.d.p. świadczenia w nim wymienione można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią świadczenia wyraźnie nazwane, drugą tworzą świadczenia mające podobny charakter do świadczeń nazwanych. W tej drugiej grupie mieszczą się świadczenia posiadające cechy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p., ale posiadające również elementy charakterystyczne dla świadczeń innych od skonkretyzowanych w tym przepisie. Dla uznania, że świadczenie nie wymienione wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a jest objęte jego zakresem decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w omawianym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych.” oraz ma ono polegać „na tak znaczącej, merytorycznej zbieżności obydwu umów w zakresie cech konstytutywnych, albo tak wielu

Ponadto, uzasadniając, że usługi ubezpieczeniowe nie mają charakteru podobnego do świadczenia z tytułu gwarancji WSA w Bydgoszczy w wyroku o sygnaturze I SA/Bd 83/21 z dnia 23 marca 2021 roku orzekł, że „W pierwszym rzędzie należy odnieść się do wykładni i zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a PDOPrU. Spółka dokonując analizy regulacji w zakresie gwarancji wyróżniła gwarancję udzielaną przy sprzedaży, wykonaniu dzieła oraz gwarancję zapłaty za roboty budowlane. Jednocześnie biorąc pod uwagę, że gwarancja udzielana przy sprzedaży, jak i wykonaniu dzieła ma charakter gwarancji jakości (odpowiednio rzeczy lub dzieła) zasadnie przyjęto, że dla porównań z usługami ubezpieczenia należy odwoływać się do gwarancji zapłaty za roboty budowlane, która zgodnie z art. 6491 § 2 KC, może przybrać postać m.in. gwarancji bankowej, a zwłaszcza ubezpieczeniowej.

i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2019 r. poz. 381 ze zm.) i wspólną ich cechą jest obowiązek świadczenia przez gwaranta lub zakład ubezpieczeń w związku z zaistnieniem określonego zdarzenia, to cechy odróżniające te kategorie wykluczają traktowanie ich jako podobnych. Istota umowy gwarancyjnej polega na tym, że jest ona zawierana pomiędzy gwarantem (zakładem ubezpieczeń) a beneficjentem (wierzycielem). Jednocześnie pomiędzy gwarantem (zakładem ubezpieczeń) a dłużnikiem (zleceniodawcą gwarancji) jest zawierana dodatkowa umowa o udzielenie gwarancji. Jest umową nienazwaną opartą na zasadzie swobody umów. Gwarancje ubezpieczeniowe służą potwierdzeniu wiarygodności finansowej przedsiębiorcy (dłużnika-zleceniodawcy gwarancji) względem kontrahentów (wierzycieli). W przeciwieństwie do ubezpieczenia majątkowego, w przypadku którego zgodnie z art. 805 § 2

pkt 1 KC ubezpieczyciel wyrównuje szkodę spowodowaną określonym zdarzeniem (wypadkiem), w ramach gwarancji ubezpieczeniowej wypełnia on jedynie zobowiązanie polegające na wypłacie konkretnej sumy pieniężnej wobec braku speł-

osoba trzecia odmawia zaciągnięcia zobowiązania albo nie spełnia świadczenia. Może jednak zwolnić się od obowiązku naprawienia szkody spełniając przyrzeczone świadczenie, chyba że sprzeciwia się to umowie lub właściwości świadcze-

że umowa ubezpieczenia jest zawsze umową dwustronną, której stroną musi być firma ubezpieczeniowa. Natomiast w umowie gwarancji mogą występować trzy podmioty, bowiem jej beneficjentem może być podmiot trzeci nie będący stroną

W umowie gwarancji mogą występować trzy podmioty, bowiem jej beneficjentem może być podmiot trzeci nie będący stroną umowy gwarancyjnej.

nienia świadczenia przez dłużnika, zlecającego udzielenie tego typu zabezpieczenia. Ponadto należy zwrócić uwagę, że cechą charakterystyczną umowy ubezpieczenia jest zobowiązanie się przez ubezpieczającego do opłacenia składki, co nie występuje w przypadku gwarancji, w przypadku której na beneficjencie taki obowiązek nie spoczywa. Biorąc pod uwagę, że treść art. 21 ust. 1 pkt 2a PDOPrU nie ogranicza terminu gwarancji do gwarancji ubezpieczeniowej, należy zwrócić uwagę na przewidzianą w art. 391 KC konstrukcję umowy o świadczenie przez osobę trzecią, której wykorzystania stanowi umowa gwarancji ubezpieczeniowej. Przepis art. 391 KC stanowi, że jeżeli w umowie zastrzeżono, że osoba trzecia zaciągnie określone zobowiązanie albo spełni określone świadczenie, ten, kto takie przyrzeczenie uczynił, odpowiedzialny jest za szkodę, którą druga strona ponosi przez to, że

umowa ta w literaturze określana jest także umową gwarancyjną w szerokim znaczeniu, w której „w istocie chodzi o zapewnienie sankcjonowane przyjęciem na siebie przez jedną ze stron odpowiedzialności wobec drugiej strony (gwarantowanie) za określone zachowanie się osoby trzeciej. Konkretnie, odpowiedzialność ta powstaje w wypadku, gdy osoba trzecia (pozostająca poza tym stosunkiem umownym) nie spełni na rzecz strony umowy określonego świadczenia albo nie zaciągnie wobec niej określonego zobowiązania. Tak (wielopostaciowo) ukształtowany stosunek prawny między „drugą stroną” (odbiorcą przyrzeczenia z art. 391 KC) a osobą trzecią jest oczywiście niezbędnym elementem figury prawnej „trójkąta” stron” (por. R. Trzaskowski, Cz. Żuławska (w:) J. Gudowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania. Część ogólna, wyd. II, WKP 2018). Należy zwrócić uwagę,

umowy gwarancyjnej. Ponadto należy wskazać, że w przypadku umów ubezpieczenia ubezpieczyciel po naprawieniu szkody wstępując na miejsce ubezpieczającego nabywa roszczenie przeciwko osobie trzeciej (art. 518 § 1 pkt 4 w zw. z art. 828 § 1 KC). Wobec powyższego w literaturze prezentowany jest pogląd, że „(...) W orzecznictwie przyjmuje się, że nie ma podstaw do zastosowania art. 518 § 1 KC – wprost lub w drodze analogii – do gwaranta spłacającego cudzy dług na podstawie umowy przewidzianej w art. 391 KC, ponieważ gwarancja jest źródłem samoistnej odpowiedzialności za nieosiągnięcie obiecanego i gwarantowanego rezultatu, nie ma charakteru akcesoryjnego i rodzi pierwotną odpowiedzialność odszkodowawczą” (por. R. Trzaskowski, Cz. Żuławska, op. cit.).

Dodać można również to, że stosunek prawny jaki zachodzi między zakresami nazw umowa ubez-

pieczenia (skutkująca zawarciem polisy ubezpieczeniowej) a umowa gwarancji ubezpieczeniowej to stosunek wykluczania się (przeciwieństwo). Taki wniosek wynika bowiem z przepisu art. 4 ust. 7 ustawy z dnia 11 września 2015 roku o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej tj. z dnia 15 czerwca 2021 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 1130) – dalej: DziałU-bezpU który stanowi, że czynnościami ubezpieczeniowymi, o których mowa w ust. 1, są: 1) zawieranie umów ubezpieczenia, umów gwarancji ubezpieczeniowych lub zlecenie ich zawierania uprawnionym pośrednikom ubezpieczeniowym w rozumieniu ustawy o dystrybucji ubezpieczeń, a także wykonywanie tych umów. Podobnie, taki sam stosunek zachodzi między zakresami nazw umowa ubezpieczenia, a zlecenie ich zawierania uprawnionym pośrednikom ubezpieczeniowym. Dlatego wykluczone jest doszukiwanie się podobieństwa w umowie ubezpieczenia i umowie gwarancji ubezpieczeniowej.

Ponadto, usługi ubezpieczeniowe nabywane od zagranicznych ubezpieczycieli, podlegają pod zagraniczne ustawy dotyczące świadczeń usług ubezpieczeniowych i również z tej przyczyny nie można doszukiwać się ich podobieństwa do gwarancji,

W orzecznictwie Sądu Najwyższego (Wyrok SN z 17.12.2004 r., II CK 308/04, LEX nr 1119484) prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym: „Gwarancja ma swój własny reżym prawny i brak podstaw dla analogicznego stosowania do jej oceny przepisów odnoszących się do umowy ubezpieczenia”. W wyroku z dnia 14 lutego 2018 r. SN potwierdził powyższe stanowisko i jednoznacznie wskazał, że pomimo podobieństwa celu gospodarczego umowy zlecenia udzielenia gwarancji ubezpieczeniowej z umową ubezpieczenia na cudzy rachunek

do umowy zlecenia udzielenia gwarancji nie znajdują zastosowania przepisy Kodeksu cywilnego regulujące umowę ubezpieczenia. W ramach uzasadnienia przywołanego wyroku z 2018 r. Sąd Najwyższy wskazał m.in. na następujące różnice pomiędzy umową zlecenia udzielenia gwarancji a umową ubezpieczenia²:

1

na podstawie umowy ubezpieczenia ubezpieczony może być obciążony obowiązkami względem zakładu ubezpieczeń, podczas gdy beneficjent nie jest obciążony takimi obowiązkami względem gwaranta (poza zobowiązaniami formalnymi związanymi z żądaniem wypłaty z gwarancji);

2

inne są świadczenia ubezpieczającego i dającego zlecenie udzielenia gwarancji (ubezpieczający zobowiązany jest do uiszczenia składki ubezpieczeniowej za okres odpowiedzialności ubezpieczyciela, podczas gdy dający zlecenie zobowiązany jest do zapłaty gwarantowi wynagrodzenia za wystawienie gwarancji; inne są też zasady ustalania składki ubezpieczeniowej, a inne wynagrodzenia płaconego gwarantowi (co więcej, wystawienie gwarancji może nastąpić również nieodpłatnie);

3

w przeciwieństwie do sumy wypłaconej z ubezpieczenia, suma gwarancyjna ma charakter oderwany od szkody;

4

gwarancja może być wystawiana przez różne podmioty (np. przez ubezpieczyciela czy bank), podczas gdy umowa ubezpieczenia może być zawarta wyłącznie przez zakład ubezpieczeń, który spełnił ustawowe wymogi;

5

w przeciwieństwie do zakładu ubezpieczeń, który w ramach umowy ubezpieczenia działa na rachunek własny, gwarant działa na rachunek cudzy;

6

w ramach umowy ubezpieczenia ryzyko wypłaty obciąża zakład ubezpieczeń, podczas gdy w ramach gwarancji nie dochodzi do przeniesienia na gwaranta odpowiedzialności zleceniodawcy za wykonanie zobowiązania ze stosunku podstawowego (dający zlecenie – wierzyciel).

Reasumując, zatem zapłata na rzecz zagranicznych ubezpieczycieli z tytułu polis ubezpieczeniowych nie stanowi zapłaty za świadczenia, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., a co za tym idzie płatnik nie jest zobowiązany do poboru tzw. podatku u źródła od ww. płatności, a w konsekwencji nie jest również zobowiązany do dochowania warunków, o których mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., tj. do dochowania należytej staranności oraz posiadania certyfikatów rezydencji rzeczywistych właścicieli należności płaconych tytułem polis ubezpieczeniowych. ↪



EWELINA LELITO,
DORADCA PODATKOWY

¹ Usługa ubezpieczeniowa wynikająca z zawartej umowy ubezpieczeniowej w rozumieniu art. 805 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks Cywilny (t.j.

² Wierzbicki Przemysław (red.), Gwarancje bankowe i ubezpieczeniowe w praktyce i orzecznictwie, Wolters Kluwer Polska 2021 r.

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego
półrocza 2021 r.



W przedostatnim numerze Kwartalnika (ostatni numer był wydaniem specjalnym poświęconym Polskiemu Ładowi) podsumowaliśmy wszystkie wyroki Trybunału Sprawiedliwości dotyczące VAT, które zapadły do końca czerwca 2021 r.

Tym razem prezentujemy ekstrakt rozstrzygnięć z okresu od lipca do grudnia 2021 r.

DR PAWEŁ MIKUŁA

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA (VAT W STU)¹

Hiszpański obywatel świadczył usługi pośrednictwa, których nie ujawniał organom podatkowym dla celów opodatkowania. Organy podatkowe uznały, że usługi te powinny być opodatkowane podatkiem dochodowym, jak i podatkiem VAT. Ich zdaniem podstawa opodatkowania VAT obejmowała całość otrzymanych kwot. Zdaniem podatnika jednak VAT powinien być kalkulowany „w stu”, co oznacza, że otrzymane kwoty przez podatnika zawierały już VAT „w sobie”, a zatem podstawa opodatkowania powinna być równa otrzymanym kwotom pomniejszonym o VAT.

Trybunał zgodził się z podatnikiem. Jego zdaniem – nie ma powodu odstępować od jasnej definicji podstawy opodatkowania VAT. A zatem kwota podatku powinna być liczona metodą „w stu”.

RÁDIO POPULAR (USŁUGA GWARANCJI A WSPÓŁCZYNNIK)²

Portugalski sklep sprzedaje urządzenia AGD. Umożliwia również zawarcie dodatkowej gwarancji na zakupiony sprzęt. Gwarancja ta jest klasyfikowana jako usługa zwolniona z VAT. Podatnik twierdził, że obrót z tytułu udzielonych gwarancji nie powinien być wliczony do struktury sprzedaży, która limituje wysokość odliczenia VAT naliczonego. Trybunał nie zgodził się z takim podejściem. Uznał on, że udzielanie gwarancji nie jest usługą finansową, która potencjalnie mogłaby być uznana za usługę pomocniczą. Usłu-

gi udzielenia gwarancji nie mogą być wyłączone ze współczynnika sprzedaży, gdyż dyrektywa VAT nie przewiduje takiej możliwości w odniesieniu do zwolnionych usług gwarancji – przewiduje ją w odniesieniu do usług finansowych.

GE AUTO SERVICE LEASING (BRAK REAKCJI NA WEZWANIE ORGANU)³

Niemiecka spółka wystąpiła o zwrot podatku VAT naliczonego w innym państwie członkowskim (mechanizm na podstawie VIII Dyrektywy). W trakcie postępowania nie przedstawiła jednak wszystkich dokumentów (a zwłaszcza faktur) na wezwanie organu podatkowego. Dodowy te przedstawiła dopiero później na etapie postępowania sądowego. Trybunał stanął przed koniecznością odpowiedzi na pytanie, czy w takiej sytuacji można odmówić zwrotu podatku naliczonego. Sąd unijny uznał, że tak. Odmowa zwrotu może w takim przypadku mieć miejsce. Organy podatkowe mogą jednak również uznać, że dowód przedstawiony przed sądem jest istotny. Zdaniem Trybunału są to kwestie proceduralne – zasadniczo zarezerwowane dla kompetencji państw członkowskich.

DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W BYDGOSZCZY (PAKIET PALIWOWY NIEZGODNY Z DYREKTYWĄ)⁴

Zgodnie z polskimi przepisami o podatku VAT („pakiet paliwowy”) podatnicy nabywający określone paliwa byli zobowiązani do zapłaty VAT

– nieco upraszczając – w ciągu 5 dni od dnia przemieszczenia towarów na terytorium Polski. Trybunał uznał, że taka regulacja jest niedopuszczalna. Obowiązek podatkowy w przypadku WNT powstaje w dniu wystawienia faktury, nie później jednak niż 15 dnia miesiąca następujące po dostawie. Nie jest zgodne z dyrektywą VAT pobieranie podatku przez datą powstania obowiązku podatkowego. Polska zatem nie jest uprawniona do poboru podatku VAT w terminach wynikających z pakietu paliwowego.

BALGARSKA NATSIONALNA TELEWIZIA (TELEWIZJA PUBLICZNA A ODLICZENIE VAT)⁵

Bułgarska telewizja publiczna nadaje programy telewizyjne. Jej działalność jest finansowana z dotacji państwowych oraz z reklam. W takim stanie faktycznym powstało pytanie, w jakim zakresie telewizja ta może odliczyć podatek VAT naliczony. Trybunał, w uzasadnieniu o ograniczonej czytelności, uznał zasadniczo, że państwo członkowskie jest zobowiązane ustanowić metody ustalenia wysokości odliczenia. Metody te mają gwarantować, że VAT naliczony jest odliczalny w takim zakresie, w jakim transakcje zakupowe służą działalności opodatkowanej VAT podatnika.

HYDINA SK (PRZEDŁUŻENIE TERMINU A WADLIWOŚĆ PROCEDURY)⁶

Zgodnie z prawem słowackim relevantna w sprawie procedura podatkowa nie może trwać dłużej niż 1 rok. W przypadku będącym przedmiotem

omawianej sprawy trwała jednak znacznie dłużej. Spowodowane było to koniecznością powzięcia dodatkowych informacji przez organy słowackie od organów innego państwa członkowskiego. Jednocześnie rozporządzenie 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej przewiduje, że państwo członkowskie powinno przekazać żądane informacje co do zasady w ciągu 3 miesięcy. Trybunał w tym przypadku wskazał, że termin z rozporządzenia nie nadaje praw obywatelom (dotyczy relacji pomiędzy państwami członkowskimi). Dlatego też przedłużenie procedury podatkowej z powodu naruszenia lub przedłużenia tego terminu nie powoduje wadliwości tej procedury prowadzonej w sprawie podatnika słowackiego.

ICADE PROMOTION (PODATNIK, KTÓRY NIE MIAŁ PRAWA DO ODLICZENIA)⁷

Artykuł 392 dyrektywy VAT umożliwia państwu członkowskim wprowadzenie specyficznej regulacji. Mogą one postanowić, że opodatkowanie w ramach systemu VAT-marża stosuje się do dostaw budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży przez podatnika, który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu. Francja wprowadziła taką regulację. Na jej tle wyłoniło się następujące pytanie: czy brak prawa do odliczenia oznacza, że VAT był naliczony na transakcji zakupowej, ale nabywca nie miał prawa do odliczenia, czy też brak ten oznacza również sytuację, w której transakcja zakupowa w ogóle nie podlegała VAT. Trybunał stanął na stanowisku, że regulacja ta oznacza, iż VAT był naliczony w odniesieniu do tego budynku lub gruntu na jakimkolwiek wcześniejszym etapie obrotu – niekoniecznie na tym konkretnym zakupie bezpośrednio dokonany przez podatnika.

BOEHRINGER INGELHEIM (ZWROT REFUNDACJI LEKÓW)⁸

Węgierski producent leków sprzedawał je hurtownikom. Leki te następnie były sprzedawane do aptek, a te sprzedawały je pacjentom. Leki te podlegały refundacji. Węgierski państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych refundował te leki poprzez zwrot odpowiednich kwot aptekom. Jednocześnie producent wpłacał określone środki finansowe państwowemu zakładowi. Zdaniem spółki-producenta wpłaty te obniżały podstawę opodatkowania VAT sprzedawanych przez nią leków. Organy podatkowe były przeciwnego zdania. Trybunał zgodził się z podatnikiem. Uznał on, że zasada neutralności wymaga, aby dostawca nie zapłacił kwoty VAT od podstawy wyższej niż kalkulowana w oparciu o wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane. Nie jest również wymagana jakaś szczególna dokumentacja, która miałaby być podstawą obniżenia podstawy opodatkowania w takim wypadku.

FINANZAMT N (OBOWIĄZEK INFORMOWANIA O PRZEZNACZENIU INWESTYCJI)⁹

Niemiecki podatnik prowadził działalność gospodarczą w swoim domu. Uznał, że 10% powierzchni tego domu jest wykorzystywane na cele związane z prowadzą działalnością i w takiej wysokości odliczył podatek naliczony wynikający z zakupów związanych z jego budową. Nie przedstawił jednak stosownej informacji organowi podatkowemu o alokacji części swoich zakupów do działalności gospodarczej, co było wymogiem prawa niemieckiego. Organy podatkowe odmówiły więc odliczenia. Trybunał zgodził się w dużej mierze z organami podatkowymi. Uznał on, że, co do zasady, wymóg poinformowania organu

o alokacji majątku w rocznej deklaracji podatkowej, po kilku miesiącach od dokonania zakupów nie jest środkiem całkowicie niedopuszczalnym. Nie można jednak takiego wymogu stawiać jednak, jeżeli jest on nieproporcjonalny.

WILO SALMSON FRANCE SAS (PONOWNE WYSTAWIENIE FAKTURY A ZWROT)¹⁰

Francuska spółka nabyła towary od rumuńskiego kontrahenta w 2012 r. Z tej zakupu wynikała określona kwota podatku VAT naliczonego, o którą spółka francuska wystąpiła do stosownych organów w trybie dyrektywy 2008/9. Organy rumuńskie odmówiły zwrotu. Uznały one, że faktura zawiera błędy uniemożliwiające zwrot. W 2015 roku rumuński kontrahent wystawił zatem nową fakturę, a nabywca chciał ubiegać się na jej podstawie ponownie o zwrot VAT (podczas gdy termin przedawnienia do otrzymania zwrotu w stosunku do daty samej transakcji upłynął). Trybunał uznał – nieco upraszczając – że co do zasady o zwrot można było się ubiegać na podstawie pierwotnej faktury (jeżeli pierwotny dokument mógł być za taką uznany), a ponowne wystawienie drugiej faktury nie powoduje ponownej możliwości ubiegania się o zwrot.

DUBROVIN & TRÖGER – AQUATICS (KURSY PŁYWANIA A ZWOLNIENIE)¹¹

Niemieckie przedsiębiorstwo prowadziło działalność w zakresie organizowania kursów pływania, które – zdaniem tego podatnika – powinny być zwolnione z VAT. Trybunał nie zgodził się z takim stanowiskiem. Uznał on, że tego typu kursy nie mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego dla „kształcenia powszechnego lub wyższego”.

X-BETEILIGUNGSGESELLSCHAFT (PŁATNOŚĆ W RATACH A OBOWIĄZEK PODATKOWY)¹²

Niemiecki podatnik prowadził działalność w zakresie pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości. Wykonał on usługę, w zamian za co należna mu było wynagrodzenie. Płatne ono było w 5 ratach przez 5 kolejnych lat. Organy podatkowe stanęły na stanowisku, że VAT jest należny od całej usługi (od całości wynagrodzenia) jednorazowo w momencie wykonania usługi. Podatnik próbował argumentować, że wymagalność VAT powinna następować stopniowo – wraz z wymagalnością każdej kolejnej raty. Trybunał stanął na stanowisku zgodnym z oczekiwaniami organów. Uznał, że w odniesieniu do usługi o takim charakterze, gdzie moment wykonania jest czytelny, obowiązek podatkowy powstaje w dacie jej wykonania.

ELVOSPOL (UPADŁOŚĆ DŁUŻNIKA A ULGA NA ZŁE DŁUGI)¹³

Zgodnie z czeskimi przepisami o VAT możliwe jest skorzystanie z korekty podatku należnego z tytułu tzw. ulgi na złe długi. Nie jest jednak możliwa korekta, jeżeli wierzytelność częściowo lub całkowicie niezapłacona powstała później niż w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o ogłoszeniu upadłości spółki będącej dłużnikiem. Taki warunek dotyczący momentu powstania wierzytelności nie jest dopuszczalny zdaniem Trybunału.

FERIMET (NIEZNANY DOSTAWCA A PRAWO DO ODLICZENIA)¹⁴

Hiszpański podatnik dokonywał zakupów, które były rozliczane w drodze odwrotnego obciążenia. Podatnik ten jednocześnie dokumentował

te nabycia fakturami w trybie „self-billing” (wystawianymi w imieniu dostawcy). Podatnik wskazywał jednak na fakturach jako dostawcę podmiot, co do tożsamości którego istnieją istotne wątpliwości. Trybunał uznał, że w takiej sytuacji (gdy dostawca nie jest znany) można odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego.

AMPER METAL (NIERACJONALNIE WYSOKIE WYNAGRODZENIE)¹⁵

Podatnik węgierski zakupił usługę reklamową. Polegała ona ta odpowiednim oznaczeniu umieszczanym na samochodach wyścigowych. Organ podatkowy uznał, że podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku VAT z tytułu nabycia takich usług. Zdaniem organu kwoty wydatkowane na taką reklamę były nieadekwatnie wysokie oraz niecelowe. Trybunał Sprawiedliwości nie zgodził się – co do zasady – z tym, że prawo do odliczenia powinno być w takiej sytuacji zakwestionowane. Istotny jest tutaj – zdaniem Trybunału – związek nabyć z działalnością gospodarczą podatnika. Jeżeli taki związek zostanie stwierdzony, to argumenty dotyczące nieadekwatności wynagrodzenia nie mają znaczenia.

KEMWATER PROCHEMIE, JUDGMENT OF 9.12.2021, C-154/20¹⁶

Czeska spółka nabyła usługi reklamowe. Nie było wątpliwości co do tego, że usługa została wykonana. Jednakże, w świetle zebranych dowodów, istniały istotne wątpliwości dotyczące tego, kto był dostawcą usługi. Organy podatkowe odmówiły prawa do odliczenia podatku naliczonego. Trybunał co do zasady potwierdził podejście organów podatkowych. Uznał on, że wprawdzie organy podatkowe są zobowiązane

do przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego w celu ustalenia tego, kto był dostawcą usługi. Jeżeli nie zostanie to jednak ustalone, prawo do odliczenia powinno zostać zanegowane. ↪



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

1_ Wyrok z 1.07.2021 r., C-521/19, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia.

2_ Wyrok z 8.07.2021 r., C-695/19, Rádio Popular.

3_ Wyrok z 9.09.2021 r., C-294/20, GE Auto Service Leasing.

4_ Wyrok z 9.09.2021 r., C-855/19, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Acquisitions intracommunautaires de gazole).

5_ Wyrok z 16.09.2021 r., C-21/20, Balgarska natsionalna televizia.

6_ Wyrok z 30.09.2021 r., C-186/20, Hydina SK.

7_ Wyrok z 30.09.2021 r., C-299/20, lcade Promotion.

8_ Wyrok z 6.10.2021 r., C-717/19, Boehringer Ingelheim.

9_ Wyrok z 14.10.2021 r., C-45/20, C-46/20, Finanzamt N (Communication de l'affectation).

10_ Wyrok z 21.10.2021 r., C-80/20, Wilo Salmson France SAS.

11_ Wyrok z 21.10.2021 r., C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics.

12_ Wyrok z 28.10.2021 r., C-324/20, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Paiements successifs).

13_ Wyrok z 11.11.2021 r. C-398/20, Elvospol.

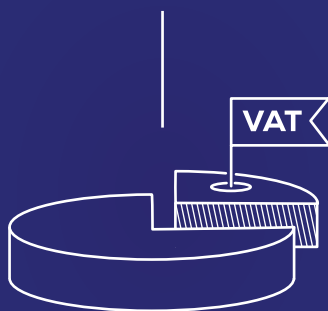
14_ Wyrok z 11.11.2021 r., C-281/20, Ferimet.

15_ Wyrok z 25.11.2021 r., C-334/20, Amper Metal.

16_ Wyrok z 9.12.2021 r., C-154/20, Kemwater ProChemie.

**Sprzedaż udziałów
jako przedmiot opodatkowania
podatkiem od towarów i usług:**

quo vadis, **Trybunale?**



*Ustalenie skutków podatkowych czynności sprzedaży
udziałów, akcji oraz praw i obowiązków w spółkach
osobowych na gruncie podatków pośrednich (tj. podatku
od towarów i usług oraz PCC) jest zagadnieniem złożonym
i wzbudzającym liczne kontrowersje.*

FILIP BIEGUN

Obszarem wywołującym szczególnie istotne wątpliwości praktyczne jest ustalenie, w jakich sytuacjach podmiot dokonujący zbycia udziałów, akcji lub praw i obowiązków (spółka holdingowa) jest podatnikiem VAT.

Celem artykułu jest podjęcie próby przybliżenia i uporządkowania podstawowych zasad rządzących opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług czynności sprzedaży udziałów, akcji oraz ogółu praw i obowiązków.

Sprzedaż udziałów (a także akcji oraz ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych)¹ jest na tyle powszechna w obrocie prawnym, że ustalenie implikacji podatkowych jej dokonania na gruncie podatków pośrednich (tj. podatku od towarów i usług i podatku od czynności cywilnoprawnych) jawi się niekiedy jako zadanie nieskomplikowane i nie wywołujące istotnych wątpliwości praktycznych. W szczególności, według – jak się zdaje – dość powszechnego zapatrywania prezentowanego przez uczestników obrotu, wspomniana czynność podlega wyłącznie opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych².

Nic bardziej mylnego. Skutki podatkowe sprzedaży udziałów na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych są w pierwszej kolejności zależne od tego, czy podmiot zbywający wspomniane prawa majątkowe (spółka holdingowa) jest podatnikiem z tytułu takiej transakcji na gruncie VAT. Jeśli taka sytuacja będzie miała miejsce, należy przeanalizować możliwość zastosowania

poszczególnych zwolnień z opodatkowania VAT, a także przepisów wyłączających ich stosowanie. Nie bez znaczenia pozostaje ponadto ekonomiczny sens transakcji, a mianowicie – możliwość uznania sprzedaży udziałów za zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Już na wstępie należy zaznaczyć, że jednoznaczne i precyzyjne ustalenie ww. kwestii będzie często niezwykle problematyczne. Źródłem istotnych wątpliwości pozostaje nie tylko niski stopień jasności uregulowań ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, oraz (o czym będzie jeszcze mowa) ich potencjalna niezgodność z Dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 8 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴, ale również – a może przede wszystkim – niespójność tez prezentowanych w orzecznictwie unijnego Trybunału Sprawiedliwości⁵.

Aktualny stan prawny regulujący zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności sprzedaży udziałów

Czy sprzedaż udziałów może w ogóle podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?

Na pozór sprawa wydaje się być prosta. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 40a ustawy o VAT, zwolnieniu z opodatkowania VAT podlegają usługi, których przedmiotem są udziały w spółkach oraz innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają one osobowość prawną, z wyjątkiem

usług przechowywania tych udziałów i zarządzania nimi. Nie ulega przy tym wątpliwości, że z uwagi na szeroki zakres hipotezy normy wynikającej z art. 43 ust. 1 pkt 40a ustawy o VAT, w zakresie jej zastosowania mieścić się będą stany faktyczne obejmujące zarówno transakcje sprzedaży udziałów i akcji spółek kapitałowych, jak i zbycia ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych⁶.

Jednakże, należy odnotować istnienie art. 43 ust. 16 ustawy o VAT, który przewiduje wyłączenia ze stosowania zwolnienia z VAT określonego w art. 43 ust. 1 pkt 40a ustawy o VAT.

Należy zwrócić uwagę, że powyższe zasady regulujące zwolnienia z VAT oraz wyłączenia ze zwolnienia z VAT czynności sprzedaży udziałów znajdują zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy spółka holdingowa działa w charakterze podatnika VAT wykonującego samodzielną działalność gospodarczą. Zarówno treść uregulowań ustawy o VAT jak i Dyrektywy 112 nie wydają się dawać satysfakcjonującej odpowiedzi na pytanie, jakiego rodzaju okoliczności będą skutkowały nabyciem przez spółkę holdingową takiego statusu. Z całą pewnością za niewystarczającą należy w tym zakresie uznać lapidarną definicję działalności gospodarczej zawartą w obu aktach prawnych⁷.

Kiedy sprzedaż udziałów przez spółkę holdingową będzie podlegać VAT?

Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości,

posiadanie udziałów nie stanowi samoistnej podstawy do uznania, że spółka holdingowa prowadzi działalność gospodarczą dla celów VAT⁸. W szczególności, nie przesądza o tym fakt otrzymywania dywidendy w związku z posiadaniem udziałów. Sytuacja ta nie spełnia bowiem określonej w legalnej definicji działalności gospodarczej przesłanki wykorzystywania wartości niematerialnych dla celów zarobkowych. Wedle wskazań Trybunału Sprawiedliwości, dywidenda stanowi bowiem pożytek wynikający z samej własności dóbr i nie jest świadczeniem wzajemnym z tytułu jakiegokolwiek działalności gospodarczej⁹.

Konsekwencją braku nadania danej spółce holdingowej atrybutu prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT jest brak możliwości uznania, że dokonywane przez taki podmiot transakcje sprzedaży udziałów stanowią czynność podjętą w wykonaniu owej działalności, która podlega opodatkowaniu VAT¹⁰. Nie stanowią one samoistnej podstawy do uznania ich za działalność gospodarczą dla celów VAT, gdyż – w ocenie Trybunału – również sprzedaż udziałów lub akcji nie stanowi sama w sobie wykorzystywania majątku lub wartości niematerialnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych¹¹.

Powyższe nie oznacza jednak, że w żadnym wypadku sprzedaż udziałów nie będzie podlegać VAT¹² jako świadczenie usług¹³. Zgodnie z tezami prezentowanymi w orzecznictwie Trybunału, będzie tak w następujących przypadkach:

1

Gdy transakcja sprzedaży udziałów stanowi „bezpośrednią, stałą i konieczną” kontynuację działalności podlegającej opodatkowanej VAT;

2

Gdy podmiot zbywający udziały wykonuje działalność handlową

polegającą na obrocie papierami wartościowymi;

3

Gdy spółka holdingowa dokonuje pośredniej lub bezpośredniej ingerencji w zarządzanie spółkami zależnymi, polegającej na wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu VAT na rzecz spółek zależnych.

W sytuacji, w której co najmniej jeden z powyższych warunków jest spełniony, czynność sprzedaży udziałów powinna podlegać opodatkowaniu VAT. Każda z ww. przesłanek zasługuje zatem na odrębną analizę.

Przesłanka „bezpośredniej, stałej i koniecznej” kontynuacji działalności podlegającej opodatkowaniu VAT

Pomimo że przesłanka „bezpośredniej, stałej i koniecznej” kontynuacji działalności była już przedmiotem licznych orzeczeń Trybunału, w ocenie autora jak dotąd nie doczekała się ona przekonującego wyjaśnienia¹⁴.

Posługując się intuicją językową, racjonalnym założeniem wydawałoby się przyjęcie, że zakresem przesłanki „bezpośredniej, stałej i koniecznej” kontynuacji działalności objęte są takie aktywności holdingów, które stanowiące naturalną konsekwencją podjętych uprzednio działań mających na celu doprowadzenie do osiągnięcia zaplanowanego, istotnego celu gospodarczego. Przykładowo chodziłoby tutaj o sytuację, w której spółka holdingowa, wyczerpawszy możliwości organicznego rozwoju, dokonuje przejęcia konkurencyjnego podmiotu funkcjonującego w podobnej branży, posiadającego technologię kluczową z perspektywy dalszego funkcjono-

wania grupy kapitałowej, do której przynależy holding.

Zaproponowane powyżej rozumienie przesłanki „bezpośredniej, koniecznej i stałej” kontynuacji działalności eliminowałoby jej praktyczne znaczenie w stosunku do stanów faktycznych obejmujących sprzedaż udziałów. Intuicyjnie bowiem trudno byłoby przyjąć za prawidłowy pogląd, zgodnie z którym kontynuację działalności stanowią czynności zmierzające de facto do jej całkowitego lub częściowego zakończenia, takie jak zbycie udziałów posiadanej spółki zależnej.

Wnikliwa analiza tych orzeczeń Trybunału, które odnoszą się do sposobu rozumienia przesłanki „bezpośredniej, stałej i koniecznej” kontynuacji działalności w kontekście dokonywania transakcji sprzedaży udziałów prowadzi jednak do zgoła odmiennych wniosków. W wyroku w sprawie SKF Trybunał stwierdził, że zbycie akcji dokonane w ramach restrukturyzacji grupy spółek przez spółkę dominującą mającej na celu pozyskanie dodatkowych środków pieniężnych na sfinansowanie innych rodzajów działalności grupy, można uznać za transakcję pozostającą w bezpośrednim związku z działalnością wykonywaną przez grupę, stanowiąc bezpośrednią, stałą i niezbędną kontynuację działalności podlegającej opodatkowaniu¹⁵. Tezy zawarte w wyroku w sprawie SKF zostały rozwinięte w wyroku w sprawie C&D Foods¹⁶. Według drugiego ze wspomnianych orzeczeń, czynność zbycia udziałów może podlegać VAT w dwóch przypadkach. Po pierwsze, gdy sprzedaż udziałów ma „bezpośrednią i wyłączną” podstawę w opodatkowanej działalności gospodarczej danej spółki holdingowej. Po drugie, gdy stanowi ona bezpośrednią, konieczną i stałą kontynuację działalności podmiotu holdingowego. Oba przypadki mogą

jednocześnie znaleźć zastosowanie, gdy dana transakcja sprzedaży udziałów jest dokonywana w celu przeznaczenia osiągniętych na tej podstawie zysków:

- a) bezpośrednio na cele podlegające VAT działalności holdingu, lub
- b) na cele działalności gospodarczej wykonywanej przez grupę, która należy do holdingu¹⁷.

Tezy zaprezentowane w wyrokach w sprawach SKF i C&D Foods jawią się jako kontrowersyjne – i to co najmniej z trzech powodów.

Po pierwsze, sposób rozumowania Trybunału przedstawiony w wyroku SKF zdaje się w istotny sposób uzależniać skutki podatkowe na gruncie VAT od elementów subiektywnych takich jak zamiar wykorzystania danego strumienia środków pieniężnych w określony sposób. Choć współcześnie postulat uwzględniania zindywidualizowanych aspektów sytuacji danego podatnika coraz bardziej zyskuje na znaczeniu¹⁸, to w orzecznictwie Trybunału niejako za aksjomat uznaje się obiektywny charakter takich pojęć jak „podatnik” czy „działalność gospodarcza”¹⁹. Determinowanie skutków na gruncie VAT czynności sprzedaży udziałów od celu, na jaki mają zostać przeznaczone środki wygenerowane na takiej transakcji, wydaje się być niespójne z tymi tezami.

Po drugie, ustalenie spełnienia przesłanki bezpośredniej, stałej i koniecznej kontynuacji działalności w rozumieniu przedstawionym przez Trybunał może się w praktyce okazać problematyczne. Nie będzie rzadką sytuacją w której cele przeprowadzenia transakcji sprzedaży udziałów będą rozmaite. Przykładowo, część dochodów wygenerowanych na sprzedaży może podlegać dystrybucji do udziałowca (co nie stanowi działalności gospodarczej opodatkowanej VAT w rozumieniu zaproponowanym przez Trybunał), a część

Konsekwencją braku nadania danej spółce holdingowej atrybutu prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT jest brak możliwości uznania, że dokonywane przez taki podmiot transakcje sprzedaży udziałów stanowi czynność podjętą w wykonaniu owej działalności, która podlega opodatkowaniu VAT.

zostać wykorzystana na potrzeby działalności holdingu. Czy wówczas należałoby badać zasadniczy, główny cel przeznaczenia określonych środków? Jeśli tak, w jaki sposób należałoby go oceniać – czy w oparciu o wartość kwot przeznaczonych na poszczególne cele? Jeśli nie, to czy należałoby uznać, że holding wykonuje działalność gospodarczą dla celów VAT jedynie w takim zakresie, w jakim przeznacza zyski na cele działalności gospodarczej holdingu lub należących do niego podmiotów?

Po trzecie, wątpliwości może wzbudzać fakt uzależniania wykonywania działalności gospodarczej od przeznaczenia środków na cele spółek, których właścicielem jest holding (lit. b powyżej). Czy konsekwencją takiego rozumowania jest przyjęcie, że wykorzystanie środków przeznaczonych na cele działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty niebędące własnością podmiotu, który dokonał zbycia

udziałów, przykładowo przez spółki-siostry powiązane z holdingiem w sposób pośredni, nie stanowi działalności gospodarczej dla celów VAT? Taka konkluzja – choć nieintuicyjna – zdaje się wynikać z brzmienia wyroku w sprawie C&D Foods²⁰.

W ocenie autora, choć nie jest jasne jakiego rodzaju okoliczności miałyby powodować spełnienie przesłanki „bezpośredniej, stałej i koniecznej” kontynuacji działalności, niewątpliwie ma ona charakter ewolucyjny. Stąd konieczna staje się obserwacja kształtująca się w tym zakresie linii orzecniczej Trybunału.

Przesłanka wykonywania działalności polegającej na obrocie papierami wartościowymi

Transakcje sprzedaży udziałów podejmowane w ramach wykonywania

działalności handlowej w przedmiocie obrotu papierami wartościowymi są zasadniczo uważane za podlegające opodatkowaniu VAT²¹.

Wydaje się, że przesłanka ta nie wymaga szerszego wyjaśnienia. Znajdzie ona zastosowanie w szczególności wobec podmiotów trudniących się obrotem udziałami i akcjami w sposób profesjonalny, a więc przykładowo domów maklerskich i brokerów agencyjnych.

Przesłanka pośredniej lub bezpośredniej ingerencji w zarządzanie spółkami zależnymi, skutkującej wykonywaniem świadczeń podlegających opodatkowaniu VAT

Czynności podejmowane przez spółki holdingowe, które nie wykraczają poza zakres praw i obowiązków przysługujących udziałowcom, nie skutkują uznaniem, że podmiot holdingowy prowadzi działalność gospodarczą dla celów VAT²². Jednakże, zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, w sytuacji, w której spółka holdingowa jednocześnie:

- a) jest zaangażowana bezpośrednio lub pośrednio w zarządzanie daną spółką zależną, oraz
- b) świadczy na rzecz tej spółki odpłatnie usługi podlegające opodatkowaniu VAT.

Transakcja sprzedaży udziałów takiej spółki podlega opodatkowaniu VAT²³.

Kryterium „bezpośredniego lub pośredniego zaangażowania” w zarządzanie spółkami zależnymi było wyróżniane w licznych orzeczeniach Trybunału jako warunek uzyskania przez podmiot holdingowy statusu podatnika VAT, co mogłoby przesądzać o jego samoistnym charakterze. Ustalenie zakresu znaczeniowego

tej przesłanki nie jest jednak rzeczą prostą, gdyż Trybunał jak dotąd nie wypowiedział się wprost, jak właściwie należy ją rozumieć. Wydaje się, że kryterium to należy odczytywać łącznie z przesłanką wykonywania usług podlegających opodatkowaniu VAT na rzecz danej spółki zależnej, co znajduje potwierdzenie w treści w sprawie Marle²⁴. Katalog świadczeń, których wykonywanie skutkuje przyznaniem podmiotowi holdingowemu atrybutu prowadzenia działalności gospodarczej jest przy tym dość obszerny i obejmuje nie tylko odpłatne świadczenie usług niematerialnych takich jak usługi administracyjne, finansowe, informatyczne czy techniczne²⁵, ale również wynajmowanie nieruchomości²⁶ oraz – pod pewnymi warunkami – przekazywanie finansowania²⁷. Każdorazowo wymagane jest jednak, by tego typu świadczenia podlegały opodatkowaniu VAT²⁸.

Czy sprzedaż udziałów i akcji może stanowić zbycie przedsiębiorstwa niepodlegające VAT

Niezależnie od powyższych rozważań, należy odnotować istnienie wyroków Trybunału, które dopuszczają możliwość uznania sprzedaży udziałów w spółce zależnej za transakcję zbycia przedsiębiorstwa lub jej zorganizowanej części²⁹. Przyjęcie tego poglądu za prawidłowy miałoby doniosłe konsekwencje dla problematyki ustalania opodatkowania VAT czynności sprzedaży udziałów. Niezależnie bowiem od rezultatu badania charakteru, w jakim występuje spółka holdingowa w odniesieniu do danej spółki zależnej, uznanie transakcji obejmującej zbycie przysługujących danemu holdingowi uprawnień właścicielskich za przeniesienie przedsiębiorstwa zasadniczo prowadziłyby

do wyłączenia tego typu czynności z opodatkowania VAT, gdyż Polska skorzystała z przewidzianej przez przepisy Dyrektywy 112 możliwości uznania tego typu czynności za niepodlegające VAT³⁰.

Powyższe rozumowanie Trybunału, opierające się na założeniu daleko idącego prymatu treści ekonomicznej danej transakcji nad jej formą, prowadzi jednak do trudnych do zaakceptowania wniosków i było już przedmiotem polemiki zarówno w płaszczyźnie orzeczniczej³¹ jak i piśmienniczej³². Choć wyczerpująca analiza tego zagadnienia wykraczałaby poza ramy niniejszego opracowania, należy wskazać, że akceptacja wspomnianego stanowiska zrywałaby z dość ugruntowanym w praktyce obrotu – także na gruncie polskim – myśleniem o przedmiocie transakcji fuzji i przejęć jako praw udziałowych (ang. share deal) bądź aktywów (ang. asset deal lub business deal), i prowadziłyby do ustaleń o charakterze kontrfaktycznym. Z drugiej strony, warto zauważyć, że odwoływanie do rzeczywistej ekonomicznej treści stosunku prawnego jako podstawy ustalania skutków podatkowych na gruncie VAT nie jest obce praktyce polskiej – i to również za sprawą orzecznictwa trybunalskiego³³. Otwartym pozostaje pytanie, czy stanowisko to w zakresie, w jakim odnosi się do możliwości zrównania na gruncie VAT transakcji obejmujących sprzedaż udziałów oraz aktywów zostanie ostatecznie zaakceptowane w praktyce polskiej³⁴.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczące opodatkowania VAT spółek holdingowych a sprawa polska

Jedną z istotnych kategorii wyłączeń ze stosowania zwolnienia z opodatkowania VAT usług dotyczących

udziałów są uregulowane w art. 43 ust. 16 pkt 2-4 ustawy o VAT usługi, których skutkiem jest faktyczne lub prawne przeniesienie władztwa nad nieruchomościami. Wynika to z tego, że duża część dokonywanych w obrocie transakcji na udziałach dotyczy tzw. spółek nieruchomościowych tj. podmiotów, których wyłącznym lub głównym źródłem majątku są aktywa nieruchome. Można domniemywać, że celem funkcjonowania owych wyłączeń ze zwolnienia z VAT jest zrównanie opodatkowania na gruncie VAT stanów faktycznych zakładających sprzedaż nieruchomości oraz sprzedaż udziałów w spółce nieruchomościowej³⁵, choć założenie to w odniesieniu do polskiej praktyki to nie wydaje się do końca przekonujące³⁶. Niezależnie od powyższego, należy odnotować, że wnikliwie porównanie treści art. 43 ust. 16 ustawy o VAT z jego unijnym pierwowzorem³⁷ skłania do wniosku, że polskie regulacje są w tym zakresie niezgodne z Dyrektywą 112. Wedle przepisów unijnych, wyłączenie ze zwolnienia VAT może znaleźć zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy przedmioty opodatkowania wskazane w art. 15 ust 2 lit. a-c Dyrektywy 112 zostaną przez państwa członkowskie „uznane za rzeczy”. Literalne brzmienie art. 43 ust. 16 ustawy o VAT nie pozwala na zajęcie takiego stanowiska. Konkluzja ta znajduje ponadto potwierdzenie w wyroku TS w sprawie DTZ Zadelhoff³⁸. W orzeczeniu tym TS rozpatrywał przypadek holenderskich przepisów VAT, gdzie wprowadzono wyłączenia ze stosowania zwolnienia z VAT dotyczącego zbycia udziałów przyznającego ich posiadaczowi prawa do korzystania z nieruchomości, lecz jednocześnie nie uznano takich udziałów za rzeczy we właściwym ustawodawstwie z zakresu VAT. Jak się zdaje, podobną wadą dotknięta

Należy odnotować, że wnikliwie porównanie treści art. 43 ust. 16 ustawy o VAT z jego unijnym pierwowzorem skłania do wniosku, że polskie regulacje są w tym zakresie niezgodne z Dyrektywą 112.

jest regulacja art. 43 ust. 16 ustawy o VAT. Konsekwencją przyjęcia takiego stanowiska byłoby uznanie, że niezależnie od potencjału zastosowania przepisów ustawy o VAT wyłączających możliwość zwolnienia z VAT transakcji sprzedaży udziałów spółek nieruchomościowych, w oparciu o zasadę bezpośredniej skuteczności dyrektywy, podatnicy VAT mogą powołać się na błędnie zaimplementowany przepis przewidujący zwolnienie z VAT, bądź wybrać względniejszy dla nich reżim opodatkowania VAT.

Warto w tym miejscu wskazać na praktyczne implikacje uznania czynności sprzedaży udziałów w spółkach nieruchomościowych za podlegającą VAT według stawki innej niż zwolniona. Zakładając, że miejsce świadczenia takiej usługi należałoby ustalać w oparciu o zasady ogólne³⁹, miejsce opodatkowania takiej transakcji byłoby uzależnione w pierwszej kolejności od statusu nabywcy udziałów dla celów VAT⁴⁰. Jednocześnie, dość nieoczywistym skutkiem uznania transakcji sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej za podlegającą VAT według stawki innej niż zwol-

niona byłoby wyłączenie takiej czynności z zakresu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych⁴¹, i to także wtedy, gdy miejscem świadczenia dla celów VAT nie jest terytorium Polski⁴². Prowadzi to do dość interesujących konsekwencji podatkowych – zakładając bowiem, że mający siedzibę za granicą nabywca udziałów posiada pełne prawo do odliczenia VAT od czynności sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej⁴³, w praktyce analizowana czynność mogłaby nie podlegać efektywnemu opodatkowaniu na gruncie podatków pośrednich.

Zakończenie

Zapatrywania TS prezentowane w orzeczeniach dotyczących opodatkowania VAT podmiotów holdingowych są przejawem charakterystycznego dla tej instytucji sposobu orzekania polegającego na przywiązywaniu znacznej uwagi do celowościowych dyrektyw wykładni. Taka strategia orzecznicza znajduje uzasadnienie z uwagi na wielojęzyczność prawa unijnego

(a więc również unormowań VAT) oraz jego autonomię⁴⁴, i związane z tymi zjawiskami trudności, jakie mogą towarzyszyć próbom stosowania wykładni językowej, tradycyjnie uznawanej za dominującą w prawie podatkowym.

Realizacja powyższego postulatów w orzecznictwie TS dotyczącym skutków podatkowych na gruncie VAT sprzedaży udziałów, akcji oraz ogółu praw i obowiązków rodzi jednak istotne wątpliwości. Obszarem szczególnie istotnych wątpliwości pozostaje kwestia ustalenia, w jakich stanach faktycznych podmiot holdingowy zaangażowany we wspomniane czynności wykonuje działalność gospodarczą dla celów VAT. Nie bez znaczenia pozostaje również wadliwa implementacja przepisów regulujących wyłączenia ze stosowania zwolnień z opodatkowania VAT takich czynności przez polskiego ustawodawcę.

W świetle powyższych ustaleń wydaje się, że ustalenie skutków podatkowych czynności sprzedaży udziałów, akcji lub ogółu praw i obowiązków na gruncie VAT oraz PCC powinno być każdorazowo poprzedzone wnikliwą analizą. W celu ograniczenia negatywnego wpływu ryzyk podatkowych na implikacje podatkowe tego typu transakcji zasadne wydaje się również rozważenie zabezpieczenia interesów sprzedającego oraz kupującego w umowie sprzedaży za pomocą stosownych klauzul gwarancyjnych i odszkodowawczych. ↘



FILIP BIEGUN,
DORADCA PODATKOWY
DOKTORANT
NA WYDZIALE PRAWA
I ADMINISTRACJI
UNIwersYTETU
JAGIELLOŃSKIEGO

1_W celu uproszczenia, w dalszej części artykułu udziały, akcje oraz ogół praw i obowiązków będą określane zbiorczo „udziałami”.

2_Na zasadzie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. j. Dz. U. z 2022 r., poz. 111, dalej: ustawa o PCC.

3_Dz. U. z 2021 r., poz. 685 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

4_Dz.Urz.U.E.L Nr 347, dalej: Dyrektywa 112.

5_Dalej: „Trybunał” lub „TS”.

6_Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 24 lutego 2005 r. do wyroku w sprawie C-465/03 Kretztechnik, LEX nr 155474.

7_Przewidzianej w art. 9 ust. 2 Dyrektywy 112 oraz art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

8_M. in. pkt 41 wyroku TS z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, LEX nr 83919, pkt 40 wyroku TS z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-442/01 KapHag, LEX nr 155308, pkt 17 wyroku TS z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar, LEX nr 83914. Wydaje się, że analogiczne stanowisko należałoby zająć w stosunku do pozostałych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (np. przychodów z tytułu przymusowego umorzenia udziałów).

9_M. in. pkt 19 wyroku TS z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, LEX nr 155474, pkt 13 wyroku TS w sprawie Polysar, pkt 17 wyroku TS z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne, LEX nr 83037. Warto przy tym wskazać, że prezentowane w tym zakresie stanowisko Trybunału wydaje się być niespójne z poglądami prezentowanymi w innych wyrokach. Tytułem przykładu warto wskazać na pkt 18 wyroku TS z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tiem, LEX nr 83913 w którym zaprezentowano następującą, dość arbitralną konkluzję: „określenie „wykorzystywanie” [użyte w art. 9 ust. 1 Dyrektywy 112- przypis autora] odnosi się do wszystkich transakcji, niezależnie od ich formy prawnej, poprzez które dąży się do uzyskania stałego dochodu z danych dóbr” (tłum. własne).

10_Pkt 3 wyroku TS w sprawie Wellcome Trust, pkt 45 wyroku TS z dnia 13 czerwca 2018 r w sprawie C-421/17 Polyfarm, LEX nr 2502040.

11_Pkt 28 wyroku TS z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF,

Dz.U.U.E.C.2009.312.3, pkt 58 wyroku TS z dnia 9 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, LEX nr 155706.

12_Pkt 23 wyroku TS w sprawie Kretztechnik.

13_Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, za świadczenie usług uznaje się każde świadczenie, które nie jest dostawą towarów. Zob. również pkt 31 wyroku TS w sprawie SKF.

14_M. in. w następujących wyrokach Trybunału Sprawiedliwości: z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie Dauphinoise, LEX nr 114791, w sprawie Floridienne, z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas & Helm, LEX nr 83037, w sprawie SKF, z dnia 12 listopada 2020 r. w sprawie C-42/19 Sonaecom, LEX nr 3082754.

15_Pkt 2 oraz 33 wyroku TS w sprawie SKF.

16_Pkt 35 wyroku TS z dnia 8 listopada 2018 r. w sprawie C-502/17 C&D Foods, LEX nr 2595340.

17_Pkt 38 wyroku TS w sprawie C&D Foods.

18_Szczególnie w przypadku konstruowania przepisów przeciwdziałających nieakceptowanym formom ucieczki przed obowiązkami prawnopodatkowymi znamienne jest posługiwanie się kryteriami odwołującymi się do celu danych działań podejmowanych przez dłużników podatkowych (zob. przykładowo art. 5 ust. 4 i ust. 5 ustawy o VAT regulujący tzw. nadużycie prawa na gruncie VAT).

19_Zob. przykładowo pkt 58 wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax, LEX nr 175869.

20_Większych wątpliwości nie powinny wzbudzać stany faktyczne zakładające konsumpcję wygenerowanych na transakcji zysków bezpośrednio przez spółkę holdingową (sytuacja wskazana w lit. a powyżej) prowadzącą działalność gospodarczą opodatkowaną VAT. Przykładowo chodziłoby tutaj o takie przypadki, w których holding prowadzi działalność operacyjną podlegającą opodatkowaniu VAT, lub gdy zyski pozyskane na transakcji zostaną wykorzystane dla celów transakcji nabycia innych spółek, które będą kwalifikować się jako działalność gospodarcza dla celów VAT. Natomiast w sytuacji, w której celem transakcji jest po prostu wygenerowanie zysków będących następnie przedmiotem dystrybucji do właścicieli holdingu, przesłanka „bezpśredniej, stałej i koniecznej” kontynuacji działalności nie znajdzie zastosowania.

21_Pkt 59 wyroku TS w sprawie EDM, pkt 59 oraz pkt 41 wyroku TS z dnia 21 października 2004 r. w sprawie C-8/03 BBL, LEX nr 155438

22_Pkt 32 wyroku TS w sprawie Wellcome Trust, pkt 13 wyroku TS w sprawie Polysar.

23_Zob. pkt 30 wyroku TS w sprawie SKF i powołane tam orzecznictwo.

24_Jak wskazano w wyroku TS z dnia 5 lipca 2018 r. w sprawie C-320/17 Marle Participations, LEX nr 2600170: „Pojęcie „uczestnictwa holdingu w zarządzaniu jego spółką zależną” należy zatem rozumieć jako obejmujące każdą dokonywaną przez holding na rzecz jego spółki zależnej transakcję konstytuującą działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT.”

25_Pkt 19 wyroku TS w sprawie Floridienne.

26_Pkt 35 wyroku TS w sprawie Marle.

27_Jak wskazał TS w wyroku w sprawie EDM, coroczne udzielanie spółkom zależnym oprocentowanych pożyczek stanowi wykonywanie działalności gospodarczej dla celów VAT. Wydaje się, że analogiczne stanowisko należałoby zająć w odniesieniu do udzielania poręczeń spółkom zależnym. W konsekwencji, jak się zdaje, wykonywanie takich świadczeń przez podmiot holdingowy wobec spółki zależnej należałoby uznać za czynności wykraczające poza wykonywanie praw przysługujących udziałowcowi, co skutkowałoby spełnieniem przesłanki odnoszącej się do pośredniego lub bezpośredniego uczestnictwa spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami zależnymi. Nie wydaje się jednak, by tożsame konsekwencje miało nieść za sobą finansowanie spółek zależnych w drodze wniesienia wkładu pieniężnego (zob. pkt 26 wyroku TS w sprawie Kretztechnik).

28_Pkt 34 wyroku TS z dnia 12 stycznia 2017 r. w sprawie C-28/16 MVM, LEX nr 2192553, pkt 16-17 postanowienia TS z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-102/00 Welthgrove, LEX nr 83335.

29_Wyrok TS w sprawie SKF, pkt 38 wyroku TS z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie X, LEX nr 1315839.

30_W oparciu o art. 19 Dyrektywy 112 w zw. z art. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Kwestia ta staje się jednak mniej oczywista w przypadku stanów faktycznych, w których występuje element transgraniczny, jako że w poszczególnych państwach członkowskich UE mogą istnieć różnice

w sposobie implementacji art. 19 Dyrektywy 112.

31_Pkt 52 opinii rzecznika generalnego Paolo Mengozziego z dnia 12 lutego 2009 r. do wyroku w sprawie SKF, ECLI:EU:C:2009:90.

32_W. Varga, Glosa do wyroku TS z dnia 29 października 2009 r., C-29/08, LEX/el. 2010.

33_Tytułem przykładu warto wskazać na orzecznictwo polskich sądów administracyjnych narosłe na gruncie wyroku TS z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco, LEX nr 529805, np. wyrok NSA z 8 stycznia 2015 r., sygn. I FSK 102/14, w którym uznano, że transakcję zbycia nieruchomości gruntowej z posadowionymi na niej niewielkimi zabudowaniami w postaci ogrodzenia należy dla celów VAT potraktować jako sprzedaż niezabudowanego gruntu.

34_Warto odnotować, że w obrocie funkcjonują interpretacje podatkowe aprobujące podejście zaprezentowane przez TS w wyroku w sprawie SKF, np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 sierpnia 2018 r., sygn. 10111-KDIB3-2.4012.347.2018.6.AZ

35_J. Matarewicz [w:] Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2022, art. 43. Jak wskazano w pkt 38 wyroku TS z dnia 5 czerwca 2012 w sprawie C-259/11 DTZ Zadelhoff, Dz.U.UE.C.2012.287.14/1, konkluzja ta jest zgodna z uzasadnieniem projektu Dyrektywy 112 (s. 6), według którego zdaniem Komisji Europejskiej: „(...) z oczywistych względów neutralności podatkowej zrównania przewidziane w ust. 1 [obecnie art. 15 ust. 2 Dyrektywy 112 – przypis autora] mają na celu objęcie [podatkiem VAT] transakcji, które są gospodarczo równoważne z dostawą nieruchomości lub jej części”.

36_Traktowanie transakcji sprzedaży nieruchomości jako czynności zawsze podlegającej VAT według stawki innej niż zwolniona jest uproszczeniem, gdyż obowiązujące przepisy VAT zakładają możliwość zastosowania obligatoryjnego zwolnienia z VAT w odniesieniu do takich czynności (art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT).

37_Tj. art. 15 ust. 2 Dyrektywy 112.

38_Zob. pkt 42 wyroku TS w sprawie DTZ Zadelhoff, gdzie wskazano dość dobitnie: „Wyjątek od owego zwolnienia [tj. zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. f Dyrektywy 112 – przypis autora] (...) nie ma

zastosowania, jeżeli państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) owej dyrektywy [obecnie art. 15 ust. 2 Dyrektywy 112 – przypis autora], aby za dobra materialne uznać akcje i prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości.”

39_Tj. uregulowane w art. 28b ustawy o VAT. Pewne wątpliwości w tym zakresie mogą wynikać z potencjału uznania czynności sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej za usługę związaną z nieruchomościami (art. 28e ustawy o VAT). W ocenie autora kwestia ta będzie jednak każdorazowo determinowana indywidualnymi okolicznościami danego przypadku.

40_W sytuacji, w której odbiorcą usługi polegającej na zbyciu udziałów w spółce nieruchomościowej byłby podmiot niemający siedziby oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT na terytorium Polski, czynność ta podlegałaby opodatkowaniu VAT w miejscu, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej (art. 28b ust. 1 ustawy o VAT).

41_Zgodnie z art. 2 pkt 4 lit. a ustawy o PCC, nie podlegają opodatkowaniu PCC czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

42_Zgodnie z art. 1a pkt 7 ustawy o PCC, użyte w ustawie o PCC określenie „podatek od towarów i usług” oznacza również podatek od wartości dodanej pobierany na podstawie przepisów obowiązujących w państwach członkowskich.

43_Tytułem przykładu, możliwość pełnego odliczenia VAT naliczonego przez nabywcę z tytułu transakcji sprzedaży udziałów byłaby uzasadniona w przypadku, w którym podmiot nabywający świadczyłby po transakcji usługi niematerialne na rzecz nabytej przez siebie spółki. Wskazać jednak należy, że problematyka odliczenia VAT naliczonego przez spółki holdingowe jest niezwykle obszerna i jej wyczerpujące omówienie wykraczałoby poza zakres tego artykułu.

44_Służącą m.in. unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w poszczególnych państwach członkowskich.

Ulga na zabytki

w świetle Polskiego Ładu



Polski Ład wprowadził rewolucję w systemie podatkowym, jedną wśród nowości podatkowych jest „ulga na zabytki”. Przedmiotem niniejszego artykułu jest przedstawienie nowej preferencji podatkowej – „ulgi na zabytki”. W artykule przybliżono najważniejsze informacje związane z zastosowaniem ulgi na zabytki przez podatników.

OLIWIA ZIELIŃSKA

Polski Ład od 1 stycznia 2022r. wprowadził w życie wiele zmian i zrewolucjonizował system podatkowy na wielu płaszczyznach. Jedną z nowych zmian wprowadzoną przez Polski Ład jest możliwość skorzystania z nowej ulgi podatkowej – „ulgi na zabytki”. Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów znajdujemy informację, że „ulga na zabytki” ma na celu nakierowanie działań społeczeństwa w kierunku ochrony dziedzictwa kulturowego Polski, a także podjęcie działań Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego w ramach programu „Ochrona zabytków”.

I.

Na wstępie niniejszego artykułu należy wyjaśnić znaczenie słowa „ulga”. Na łamach literatury możemy znaleźć wiele definicji, aczkolwiek w słowniku języka polskiego zdefiniowano pojęcie ulga jako „obniżenie sumy, którą trzeba za coś zapłacić”. Co ważne, zgodnie z zapisami art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej przez ulgę podatkową należy rozumieć: „zwolnienie, odliczenie, obniżkę lub zmniejszenie podstawy do opodatkowania”. Podatnik ma możliwość w granicach prawa podatkowego pomniejszenia uzyskanego dochodu do opodatkowania o tak zwaną „ulgę” czyli katalog poniesionych wydatków. W przypadku „ulgi na zabytki”, o wydatki związane z obiektami zabytkowymi.

II.

Z perspektywy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), osobami mającymi możli-

Nie budzi wątpliwości fakt, że „ulga na zabytki” nie może być stosowana przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

wość odliczenia tak zwanej „ulgi na zabytki” są osoby prowadzące działalność gospodarczą, wspólnicy spółek cywilnych oraz indywidualni podatnicy rozliczający się według skali podatkowej, podatku liniowego (19%) lub ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera informacji na temat preferencji podatkowej w formie „ulgi na zabytki”. Zatem musimy mieć na uwadze, że spółka kapitałowa nie może skorzystać z odliczenia od podstawy do opodatkowania tak zwanej „ulgi na zabytki”. Nie budzi wątpliwości fakt, że „ulga na zabytki” nie może być stosowana przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

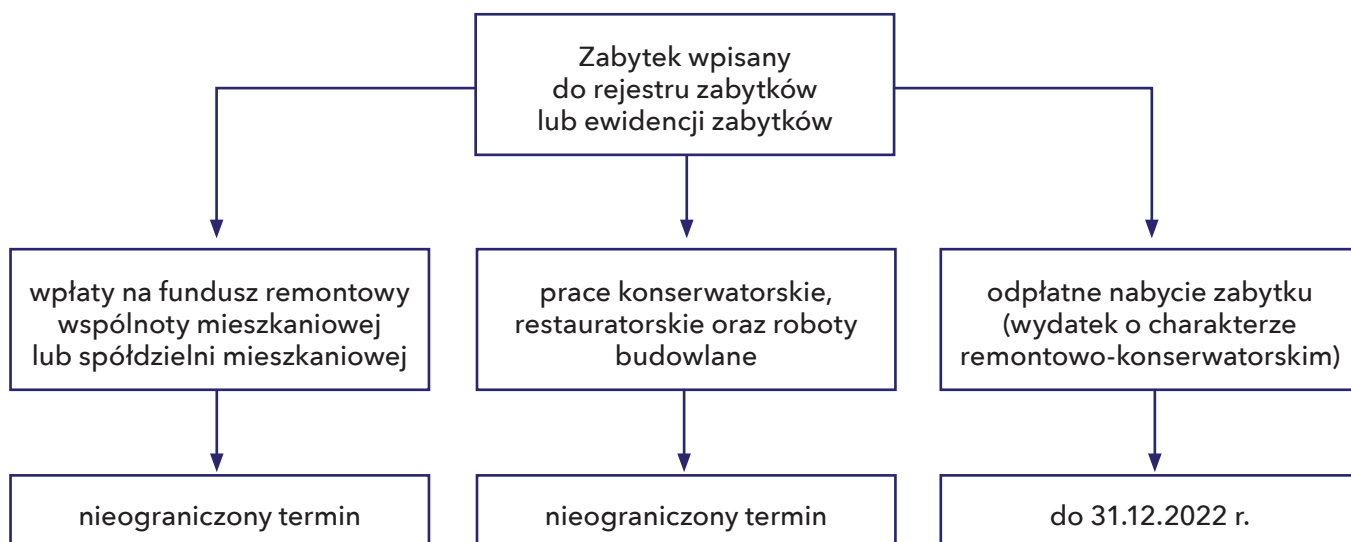
III.

Podstawą odliczenia w ramach „ulgi na zabytki” są wydatki poniesione na:
— fundusz remontowy utworzony przez wspólnoty mieszkaniowe lub spółdzielnie mieszkaniowe,

który został utworzony zgodnie z przepisami prawa,
— prace konserwatorskie, restauratorskie oraz roboty budowlane.

Warunkiem uznania przez podatnika poniesionych wydatków za możliwe do odliczenia, od podstawy opodatkowania będzie konieczność znajdowania się zabytku w rejestrze zabytków lub ewidencji zabytków. Dodatkowym warunkiem skorzystania z „ulgi na zabytki” będzie bowiem wydanie zaświadczenia i zatwierdzenie przeprowadzonego remontu przez konserwatora zabytków, w przypadku poniesienia wydatków na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przeprowadzane przez właściciela lub współwłaściciela zabytku.

Podsumowując, aby podatnik mógł skorzystać z odliczenia wydatków w ramach „ulgi na zabytki” według znowelizowanych przepisów musi spełnić trzy kryteria: nieruchomość musi być wpisana w rejestrze lub ewidencji zabytków, podatnik musi być właścicielem lub współwłaścicielem zabytku



Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-ulga-na-zabytki-rozliczenie>, [dostęp: 23.08.2022 r].

nieruchomego oraz musi posiadać zaświadczenie i pozwolenie wojewódzkiego konserwatora zabytków potwierdzające wykonanie prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych.

Do końca 2022 roku również odliczeniu od dochodu będzie podlegać:

- odpłatne nabycie zabytku pod warunkiem, że podatnik na nabytą nieruchomość poniósł wydatek o charakterze remontowo-konserwatorskim. Ponadto, zabytek musi być wpisany w rejestrze zabytków.

W tym miejscu szczególną uwagę należy zwrócić na fakt, iż podatnik będzie mógł skorzystać z „ulgi na zabytki” odliczając w zeznaniu rocznym katalog wydatków na prace konserwatorskie i restauratorskie oraz roboty budowlane wykonywane w zabytku, a także w zeznaniu rocznym za 2022r. dokonać odliczenia wynikającego z przepisów związanych z nabyciem zabytku. Zgodnie z nowelizowanymi przepisami o „uldze na zabytki” na schemacie przedstawiono warianty

ponoszenia wydatków przez podatników podatku PIT.

W tym miejscu należy szerzej przybliżyć pojęcia prace konserwatorskie, restauratorskie oraz roboty budowlane. Zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami artykuł definiuje prace konserwatorskie jako działania, których celem jest zabezpieczenie wraz z utrwaleniem zabytku. Konserwatorskie działania mają na celu przeciwdziałanie procesom niszczenia zabytków. Natomiast art. 3 pkt 7 prace restauratorskie przedstawia jako działania, które mają na celu uwypuklenie, odtworzenie wszelkich wartości estetycznych wraz z artystycznymi zabytku. Na podstawie przepisów Prawa budowlanego roboty budowlane są to prace polegające na remoncie, montażu, przebudowie, zabytku¹.

IV.

Z podatkowych preferencji, tak zwanej „ulgi na zabytki” podatnicy będą mogli skorzystać w następującym zakresie, mianowicie będą mogli

obniżyć osiągnięty dochód za dany rok podatkowy o²:

- 50% faktycznie dokonanych wpłat na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni danego zabytku,
- 50% wydatków na roboty budowlano-remontowe, prace konserwatorskie czy restauratorskie. Dodatkowo wymagane jest spełnienie warunków formalnych wynikających z ustawy.

Zgodnie z limitem odliczeń, który ma zastosowanie tylko w 2022 roku³:

- wydatki na nabycie zabytku wpisanego do rejestru zabytków, po spełnieniu warunku poniesienia na nabyty zabytek wydatków na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane danego zabytku.

Warunkiem koniecznym do spełnienia przez podatników jest limit odliczenia kwoty: nie więcej niż kwota odpowiadająca iloczynowi 500 zł i liczby metrów kwadratowych powierzchni użytkowej nieruchomości. Występującym ogra-

niczeniem w tym przypadku jest łączny limit odliczenia na wszystkie inwestycje podatnika, który nie może przekroczyć 500 000 zł⁴.

Istotne jest, że podatnicy mają możliwość odliczenia od dochodu zakup zabytkowej nieruchomości do dnia 31.12.2022 r. tylko w zeznaniu rocznym za 2022 rok⁵.

V.

Podatnicy będą mieli możliwość skorzystania z „ulgi na zabytki” składając podatkowe zeznanie roczne za 2022 r, a także w zeznaniach składanych w latach następnych. Odliczeniu będą podlegać rzeczywiste wydatki poniesione w roku za które będzie składany PIT. Podobnie będzie w przypadku nabycia zabytku, wówczas kwotę wydatków będzie można odliczyć w zeznaniu rocznym za rok, w którym przeprowadzone zostały prace remontowe, konserwatorskie, budowlane czy restauratorskie⁶.

VI.

Podstawą dokonania odliczenia w przypadku wpłat na fundusz remontowy stanowić będzie potwierdzenie w postaci dowodu wpłaty, potwierdzenia z wyciągu bankowego lub zaświadczenie wystawione przez wspólnotę lub spółdzielnię mieszkaniową. Natomiast w przypadku prac remontowych, konserwatorskich oraz restauratorskich, oprócz spełnienia warunków formalnych podstawą skorzystania z „ulgi na zabytki” będą faktury VAT wystawione przez czynnych podatników podatku VAT⁷.

VII.

Istotnym elementem stosowanym przy odliczaniu „ulgi na zabytki” jest moment poniesienia wydatku w świetle ustawy o PIT. W przypadku poniesienia wydatku związanego z funduszem remontowym uznaje się dzień dokonania zapłaty. Natomiast w przypadku prac konser-

watorskich, restauratorskich oraz robót budowlanych momentem poniesienia wydatku, tym samym zasadnością odliczenia wydatku od podstawy opodatkowania jest dzień wystawienia faktury. Odnosząc się do nabycia zabytku lub uzyskania udziału kluczowym momentem jest dzień nabycia lub uzyskanie własności lub współwłasności⁸.

re nie zakwalifikują się do „ulgi na zabytki” mogą być również prace remontowe, które nie zostały ujęte w pozwoleniu wydanym przez wojewódzkiego konserwatora zabytków¹⁰.

Należy nadmienić, iż z „ulgi na zabytki” mogą skorzystać również osoby będące w związku małżeńskim. Wówczas wydatki należy odliczyć w równych częściach, bądź

Obecnie jest brak praktyki stosowania „ulgi na zabytki” w zeznaniach rocznych przez podatników podatku PIT.

VIII.

W przypadku wykazania przez podatnika w zeznaniu rocznym straty, bądź kwota wydatków przysługująca odliczeniu jest wyższa niż dochód podatnika istnieje możliwość odliczenia wydatków na zabytki w ciągu sześciu kolejnych lat. Zachowując przepisy prawa podatkowego, licząc sześć lat od końca roku w których rozliczenie podatnika nastąpiło po raz pierwszy⁹.

IX.

Ważną kwestią jest to, że „ulga na zabytki” nie może być zastosowana przez podatnika, który w tym samym roku podatkowym skorzystał z innego rodzaju ulgi i te same wydatki zostały odliczone w dwóch różnych ulgach podatkowych. Tym samym, dane wydatki nie mogą być odliczone od dochodu w dwóch zeznaniach rocznych na przykład w zeznaniu PIT-37 oraz PIT-28. Wydatkami, któ-

mażonkowie mogą ustalić indywidualną proporcję rozliczania wydatków poniesionych w ramach „ulgi na zabytki”¹¹.

X.

Konkludując, po wielu kontrowersjach na temat wejścia zmian związanych z Polskim Łądem ustawodawca zachował „ulgę na zabytki” w nieco ograniczonej i zmodyfikowanej formie. Nowe przepisy regulujące „ulgę na zabytki” mają wejść w życie od 1 stycznia 2023 r¹². Od 1 stycznia 2023 r. poniesione wydatki na odpłatne nabycie zabytku, który będzie wpisany do rejestru zabytków lub podatnik będzie posiadał udział w wyżej wymienionym zabytku nie będzie mógł pomniejszyć dochód do opodatkowania. Niemniej jednak wynika to z uchylecia pkt 3 w art. 261b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT)¹³. Ustawodawca wprowadzając nowe-

lizację ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. zachował możliwość odliczenia i skorzystania z tak zwanej „ulgi na zabytki” w nawiązaniu do poniesionych wydatków na zakup zabytku (z warunkiem przeprowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich oraz robót budowlanych) do dnia 31 grudnia 2022 r.¹⁴.

XI.

Tytułem zakończenia niewątpliwie, w przyszłości należy spodziewać się kolejnych zmian ustanowionych przez ustawodawcę w zakresie stosowania „ulgi na zabytki”. Warto jednak zaznaczyć, że opublikowane ostatnio interpretacje podatkowe¹⁵ nasuwają wniosek, iż „ulga na zabytki” w ciągu najbliższych lat nie zniknie. W tym kontekście należy zwrócić szczególną uwagę, że stan faktyczny i możliwość zastosowania „ulgi na zabytki” podatnik powinien sam ocenić. Obecnie jest brak praktyki stosowania „ulgi na zabytki” w zeznaniach rocznych przez podatników podatku PIT. Zatem musimy mieć na uwadze, że wszystkie nowe preferencje podatkowe są niepewne i budzą wiele wątpliwości wśród podatników. 🐾



OLIWIA ZIELIŃSKA,
KSIĘGOWA

1_ https://www.podatki.gov.pl/media/8302/np_przewodnik_ulga_na_zabytki.pdf, [dostęp: 25.08.2022 r.].

2_ <https://rachunkowosc.com.pl/podatki-i-skladki-2022/jak-korzystac-z-ulgi-na-zabytki>, [dostęp: 27.08.2022 r.].

3_ Tamże, [dostęp: 26.08.2022 r.].

4_ Tamże, [dostęp: 27.08.2022 r.].

5_ https://www.podatki.gov.pl/media/8269/podrecznik_niskie_podatki_w-1-3.pdf, [dostęp: 24.08.2022 r.], [dostęp: 15.08.2022 r.].

6_ <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-ulga-na-zabytki-rozliczenie>, [dostęp: 26.08.2022r.], [dostęp: 15.08.2022 r.].

7_ Ulga na zabytki. Polski Ład. Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/kas/ulga-na-zabytki-dbamy-o-zachowanie-dziedzictwa-kulturowego>, [dostęp: 23.08.2022r.].

8_ <https://rachunkowosc.com.pl/podatki-i-skladki-2022/jak-korzystac-z-ulgi-na-zabytki>, [dostęp: 25.08.2022 r.].

9_ art. 26hb ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

10_ Ulga na zabytki. Polski Ład. Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/kas/ulga-na-zabytki-dbamy-o-zachowanie-dziedzictwa-kulturowego>, [dostęp: 23.08.2022r.].

11_ <https://rachunkowosc.com.pl/podatki-i-skladki-2022/jak-korzystac-z-ulgi-na-zabytki>, [dostęp: 23.08.2022 r.].

12_ https://www.podatki.gov.pl/media/8302/np_przewodnik_ulga_na_zabytki.pdf, [dostęp: 23.08.2022 r.].

13_ <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-ulga-na-zabytki-rozliczenie>, [dostęp: 28.08.2022 r.].

14_ art. 20 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. (Dz. U. poz. 1265).

15_ Szerzej na ten temat w: interpretacja z dnia 20.05.2022 r., 0115-KDIT3.4011.365.2022.4.AD

Bibliografia:

1_ A. Bartosiewicz: Polski Ład. Podatki i składki. Wolters Kluwer. Warszawa 2022.

2_ Ulga na zabytki. Polski Ład. Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/kas/ulga-na-zabytki-dbamy-o-zachowanie-dziedzictwa-kulturowego>, [dostęp: 23.08.2022r.].

3_ <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-ulga-na-zabytki-rozliczenie>

4_ <https://rachunkowosc.com.pl/podatki-i-skladki-2022/jak-korzystac-z-ulgi-na-zabytki>

5_ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/ulga.html>

6_ <https://www.gov.pl/web/kas/ulga-na-zabytki-dbamy-o-zachowanie-dziedzictwa-kulturowego>

7_ https://www.podatki.gov.pl/media/8269/podrecznik_niskie_podatki_w-1-3.pdf

8_ https://www.podatki.gov.pl/media/8302/np_przewodnik_ulga_na_zabytki.pdf

9_ Interpretacja z dnia 20.05.2022 r., 0115-KDIT3.4011.365.2022.4.AD

10_ Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, [red]: L. Eteł, Wolters Kluwer. Warszawa 2022.

11_ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.).

12_ Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265).

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRAN CZAK, WANDA NOWAK,
KRYSTYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
PAWEŁ PRUS,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

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

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
01-211 Warszawa
ul. Giełdowa 4C/34,
tel.: 22 578 50 00, faks: 22 578 50 09
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**