

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl



2

Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym

SŁAWOMIR SADOCHA

34

(Długa) historia podatku od
**sprzedaży
detalicznej**
w Polsce

NATALIA ROSADA

16

**Waluty
wirtualne**
jako nowe źródło przychodów
finansowych - część 3

DR MARIUSZ MACUZIŃSKI

12

JPK_VAT
a czynny żal -
głos w dyskusji

FRYDERYK FILA

SPIS TREŚCI

- 2** Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym
SŁAWOMIR SADOCHA
- 12** JPK_VAT a czynny żal – głos w dyskusji
FRYDERYK FILA
- 16** Waluty wirtualne jako nowe źródło przychodów finansowych – część 3
DR MARIUSZ MACUDZIŃSKI
- 24** Zarzut instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego
MAGDALENA GUŚCIORA
- 30** VAT w Trybunale – podsumowanie ostatniego kwartału
DR PAWEŁ MIKUŁA
- 34** (Długa) historia podatku od sprzedaży detalicznej w Polsce
NATALIA ROSADA



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy

Zbliżający się koniec roku to dla doradców podatkowych wyjątkowo intensywny czas. Każdy kto wykonuje ten zawód wie, że grudzień to jeden z najbardziej pracowitych miesięcy u każdego doradcy podatkowego. Tym razem jest nie inaczej – wszyscy doradcy podatkowi mają pełne ręce roboty w tłumaczeniu swoim klientom zawiłości Polskiego Ładu, który wejdzie w życie już 1 stycznia. Bo nie po raz pierwszy, ciężar przygotowania polskiego biznesu (a zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorców) na wejście w życie nowych przepisów – spadł właśnie na nasze środowisko – doradców podatkowych.

Tym bardziej doceniamy wysiłek, który podjęli nasi autorzy na przygotowanie ciekawych i wartościowych artykułów, które publikujemy w tym wydaniu Kwartalnika Doradca Podatkowy. Polecamy szczególnie nasz temat numeru, w którym doradca podatkowy, Sławomir Sadocha opisuje i analizuje praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym. Tych z Państwa, którzy pamiętają artykuł nt. konieczności składania czynnego żalu przy korekcie pliku JPK_VAT z pewnością zainteresuje też polemika z pierwotnym tekstem, pióra Fryderyka Fili. Z sygnałów, które otrzymaliśmy od Państwa w poprzednich miesiącach wiemy także, że z dużym uznaniem naszych Czytelników spotkał się cykl zapoczątkowany na początku roku – w którym dr Mariusz Macudziński rozkłada na czynniki pierwsze tematykę opodatkowania kryptowalut w Polsce.

Na tym terenie autor jest jednym z pierwszych, który analizuje ten problem w świetle obecnych przepisów, więc z pewnością każdy znajdzie w tym tekście coś ciekawego dla siebie.

Tych z Państwa, których zastanowi brak artykułów poświęconych Polskiemu Ładowi pragnę w tym miejscu uspokoić – to świadomy zabieg. Równoległe do aktualnego wydania Kwartalnika Doradca Podatkowy podjęliśmy bowiem prace nad wydanie specjalnym naszego pisma – które w całości będzie poświęcone wyłącznie nowym przepisom. Czynimy starania, aby pogłębione, poradnikowe teksty nt. Polskiego Ładu wydane w kwartalniku o zwiększonej objętości trafiły w Państwa ręce na początku drugiej połowy stycznia.

A jeszcze w tym numerze, czeka na Państwa jeszcze jedna niespodzianka. W środku znajdziecie bowiem małe wspomnienie nt. uroczystej gali z okazji 25-lecia doradztwa podatkowego w Polsce, która odbyła się 15 września w Filharmonii Narodowej w Warszawie. Ze względu na reżim sanitarny wywołany epidemią COVID-19 w tej wspaniałej uroczystości na miejscu mogła wziąć udział ograniczona liczba doradców podatkowych. Dlatego uznaliśmy, że warto pokazać naszym Czytelnikom kilka fotografii upamiętniających ten wyjątkowy wieczór.

Życzę Państwu, aby kolejny rok przyniósł jeszcze więcej sukcesów zawodowych, a praca na rzecz Państwa klientów stanowiła źródło nieustannej satysfakcji – w czym będzie starał się pomóc Kwartalnika Doradca Podatkowych. 🐣

Z życzeniami owocnej lektury

IWONA BIERNAT-BARAN
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM DS. WYDAWNICTW
KRAJOWEJ RADY DORADCÓW PODATKOWYCH

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

Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym



Zasadą zaufania nazywana jest wspólnie regulacja prawna zawarta w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. To regulacja prawna równie ważna, co i interesująca z praktycznego punktu widzenia. Uzasadnia to przyjrzenie się zarówno jej postaci prawnej, jak i konsekwencjom, jakie ze sobą niesie – a przynajmniej powinna nieść. Wspomniany wyżej przepis stanowi, że „Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”.

SŁAWOMIR SADOCHA

I. Wprowadzenie

Pojęcie zaufania można rozumieć jako przekonanie osoby, że działanie – czy szerzej zachowanie – innej osoby będzie zgodne z życzeniami, przewidywaniami bądź oczekiwaniami tej pierwszej osoby. Przy tym można zauważyć, że intuicje językowe są takie, iż słowo zaufanie ma konotacje pozytywne – głębokiego przekonania o tym, że ktoś wyrządzi nam szkodę, nie określa się z pewnością mianem zaufania.

Uznanie §1 wspomnianego przepisu art. 121 (a ściślej – jego treści) za zasadę ogólną postępowania podatkowego nie budzi istotnych wątpliwości. Przepis ten ma:

- a) cechy zasady,
- b) znaczny poziom ogólności treściowej,
- c) dotyczy postępowania podatkowego i
- d) ulokowany jest w zestawieniu przepisów mających podobnie ogólny charakter i odnoszących się do postępowania w sprawach podatkowych¹.

Przepis ów można uznać za zasadę, gdyż ma on wszelkie cechy zasady (a nie reguły) w rozumieniu klasycznego podziału norm dokonanego przez Ronalda Dworkina. W jego koncepcji, rozwiniętej potem przez Roberta Alexy'ego, reguły to normy, które mają charakter zero-jedynkowy (stan faktyczny albo mieści się w hipotezie normy prawnej, albo nie). Natomiast zasada to norma, która może być spełniona w różnym stopniu – w im większym stopniu, tym generalnie lepiej z punktu widzenia założeń aksjologicznych leżących u jej podłoża.

Przywołany przepis prezentuje znaczny poziom ogólności, a to ze względu na sporą dozę niedookreśloności terminu „zaufanie” (czego przejawem jest m. in. stopniowość zaufania jako stanu rzeczy). Ponadto, jeśli potraktować zaufanie jako stan psychiczny człowieka, to uwagę zwraca kruchość tego stanu i możliwość jego zaburzenia – czy to ze względu na konkretne zachowanie osoby, do której mamy zaufanie, czy też nawet przez czynniki niezależne, z tą osobą niezwiązane i powodujące zmianę w nastawieniu osoby mającej dotąd określony poziom zaufania wobec innej osoby.

Przepis dotyczy postępowania podatkowego, co jest bezsporne w związku z ulokowaniem go w Dziale IV Ordynacji podatkowej, poświęconym kwestiom postępowania podatkowego. W przeszłości w orzecznictwie sądów administracyjnych można było dostrzec próby odwoływania się do zasady zaufania także przy rozstrzygnięciu kwestii materialnoprawnych. Pomijając kwestie aksjologii poszczególnych przypadków, trzeba stwierdzić, że sądy nie poradziły sobie z uzasadnieniem takiego stanowiska interpretacyjnego. Przełamanie wykładni systemowej byłoby w tych wypadkach możliwe jedynie przez zastosowanie art.120 przez analogię do rozwiązywania problemów powstających na gruncie prawa materialnego. Tego jednak – jak widać – nie dało się zrealizować, najprawdopodobniej ze względu na panującą do niedawna w orzecznictwie podatkowym dosyć atawistyczną awersję do analogii jako metody wykładni prawa². Awersja

już minęła, ale rozwiązaniem problemu byłoby proponowane w projekcie nowej ordynacji podatkowej nadanie zasadzie zaufania statusu zasady ogólnej prawa podatkowego (jako całości).

Uwagę zwraca sformułowanie użyte w treści przepisu, dotyczące budzenia zaufania. Budzenie implikuje określony stopień aktywności organów podatkowych, będących adresatem przepisu. Oznacza to postulat przekonywania do rzetelności działania administracji podatkowej podatników, którzy zaufania do niej nie mają, ale także, jak się wydaje – umacnianie zaufania u tych, którzy, w jakimś stopniu, administrację podatkową takim zaufaniem obdarzają.

Ogólność zasady zaufania ma swoje konsekwencje. Z jednej strony zasada ma potencjalnie szeroki zakres, gdyż każde praktycznie działanie organu podatkowego można ocenić w oparciu o kryterium oddziaływania na psychikę podatnika w sposób powodujący wzrost bądź obniżenie poziomu zaufania do organów podatkowych. Z drugiej strony subiektywność odczuć podatnika i różna skala skutków działań potencjalnie godzących w jego zaufanie do organów podatkowych utrudnia wyprowadzanie konsekwencji prawnych ze stwierdzonych przypadków działania tych organów niezgodnie z zasadą.

Pewne jest tylko to, że zasada zaufania nie jest jedynie wskazówką natury aksjologicznej, postulatem z katalogu zasad dobrej administracji czy też figurą *soft law*, ale jest normą prawną, której należy przestrzegać i której naruszenie może

powodować określone skutki prawne, polegające zwłaszcza na uznaniu wadliwości decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym obciążonym taką niedoskonałością³.

II. Zasada zaufania w orzecznictwie sądów administracyjnych

Z pobieżnego choćby przeglądu dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych wynika, że zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jest brana pod uwagę w toku kontroli aktów administracji, a bywa nawet uznawana za samodzielne kryterium oceny legalności aktów administracji. Powszechnie akceptowane w orzecznictwie jest twierdzenie, że zasada zaufania jest nie tylko postulatem ustawodawcy wobec tych organów, ale także przesłanką oceny ich działania, w wyniku której może dojść do uchylecia decyzji administracyjnej, nawet jeżeli w toku postępowania nie naruszono innych przepisów Ordynacji podatkowej⁴.

Również brak staranności organu w rozpoznaniu sytuacji wnioskodawcy, w tym jego ważnego interesu, może być oceniony pod kątem naruszenia zasady zaufania. W jednej ze spraw organy podatkowe nie podjęły starań w celu wyjaśnienia, czy w rzeczywistości wnioskodawcy chodziło o udzielenie ulgi nie-stanowiącej pomocy publicznej, co jest także możliwe w odniesieniu do podatnika – przedsiębiorcy, czy też o udzielenie pomocy de minimis względnie ulgi w ramach pomocy publicznej, o której mowa w art. 67b § 1 pkt. 3 O.p. Organy oceniły sprawę wyłącznie według swoistego kryterium tzw. optymalizacji ściągania podatków, kompletnie pomijając ważny interes podatnika. Od-

wołując się do zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, sąd administracyjny stwierdził wprost, że nie znalazła ona w tej sprawie zastosowania⁵.

NSA oddalił skargę kasacyjną, wskazując, że pojęcie „treść żądania”, o którym mowa w art. 168 § 2 O.p., to nic innego jak wskazanie tego, czego domaga się strona, a w przypadku pisma inicjującego postępowanie – wyznaczenie przedmiotu postępowania. Sąd orzekający argumentował, że omawiana reguła postępowania ma swoje prawne unormowanie w treści art. 121 O.p.⁶

Warunkiem prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jest obowiązek dokładnego wyjaśnienia treści żądania strony. Podatnik powinien mieć uzasadnione podstawy do przekonania, że w toku postępowania każdy jego wniosek zostanie prawidłowo zrozumiany⁷.

Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga się na niekorzyść podatnika⁸.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 8.06.1992 r. (III SA 241/92) stwierdził, że zasada zaufania obywateli do państwa oznacza niedopuszczalność zaskakiwania obywateli nowymi rozwiązaniami prawnymi bez stworzenia im niezbędnej możliwości dostosowania ich działań do nowego stanu prawnego. Za nie do pogodzenia z tą zasadą NSA uznał „(...) wprowadzanie obywateli w błąd, w wyniku składania przez przedstawicieli władzy państwowej zapowiedzi dotyczących przyszłego stanu prawnego, a następnie niedotrzymanie tych zapowiedzi”.

Pomimo znacznego ograniczenia roli zasady informowania w Ordynacji podatkowej, sądy administracyjne nadal postrzegają jej naruszenie jako sprzeczne z zasadą zaufania: „Nie ulega wątpliwości, że takie zachowanie (dokonywanie odmiennych klasyfikacji) organu administracji godzi w podstawowe zasady państwa prawa. Przy czym nie tylko w zasadę legalności, o której mowa w art. 120 O.p., zasadę prawdy obiektywnej, o której mowa w art. 122 O.p., zasadę wyjaśniania, o której mowa w art. 124 O.p., zasadę zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 § 1 O.p., ale – co akcentował również NSA w przywołanym wyroku – przede wszystkim narusza art. 2 Konstytucji RP i zasadę zaufania jednostki do państwa. Z zasady tej wywodzi się dyrektywa lojalności państwa wobec jednostki. Zasada ta stanowi przeszkodę dla obciążenia jednostki konsekwencjami wadliwych działań organów administracji publicznej o charakterze informacyjnym. W świetle powołanej zasady organy administracyjne nie mogą na jednostkę przerzucać negatywnych konsekwencji zarówno własnych działań i zaniechań, jak też działań i zaniechań innych organów administracji publicznej.”⁹

Okazuje się, że skutki naruszenia zasady zaufania mogą doprowadzić nawet do ocen wykraczających poza ramy prawa materialnego, jeśli do błędu podatnika doprowadziła nieprawidłowa informacja organu władzy publicznej. Uchybienia w działaniu administracji podatkowej nie powinny powodować ujemnych następstw dla podatników, którzy działali w dobrej wierze i zaufaniu do treści otrzymanej informacji. Stanowi to o istocie zasady wyływającej z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. Tak wynika z tego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.01.2016 r., II FSK 2775/13: „Sprawy darczyńców,

którzy niesłusznie odpisali darowizny od podatku, kierując się przy rozliczeniu rocznym błędnymi zapisami w broszurze Ministerstwa Finansów, powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika." (teza I). „Jakkolwiek wymóg udokumentowania dokonanej na cele kościelnej dzia-

przepisem prawa materialnego, to jednak postępowanie budzące zaufanie do organów podatkowych to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, a powstałych wątpliwości nie rozstrzyga się na

do przeprowadzenia postępowania, a jeszcze w innych w ogóle nie ogranicza się jego stosowania w prawie materialnym¹³. W innym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „uchybień organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw

Zasada zaufania nie jest jedynie wskazówką natury aksjologicznej, postulatem z katalogu zasad dobrej administracji czy też figurą *soft law*, ale jest normą prawną, której należy przestrzegać i której naruszenie może powodować określone skutki prawne.

łalności charytatywno-opiekuńczej darowizny wynika z przepisów prawa materialnego, a art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej jest przepisem regulującym postępowania podatkowe, naruszenie tego ostatniego przepisu przez organy podatkowe, co miało miejsce w rozpoznawanej sprawie, może być podstawą do skorygowania przez organy podatkowe negatywnych skutków niezachowania przez Skarżących powyższego wymogu." (teza II).

Również błędne informacje ze strony sądów powszechnych mogą determinować ocenę sprawy podatkowej, na przykład gdy podatnik naruszy termin prawa materialnego w rezultacie błędnej informacji o uprawomocnieniu postanowienia o nabyciu spadku¹⁰.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym utrwalony jest pogląd, że wprawdzie art. 121 O.p. nie jest

niekorzyść podatnika (wyrok NSA z 22.02.2011 r., II FSK 224/10; wyrok NSA z 5.09.2008 r., II FSK 823/07; wyrok NSA z 4.03.2008 r., I FSK 365/07; wyrok WSA w Szczecinie z 8.10.2009 r., I SA/Sz 515/09; wyrok WSA we Wrocławiu z 16.09.2009 r., I SA/Wr 1139/09; wyrok WSA w Warszawie z 12.09.2008 r., III SA/Wa 64/08). Zasada ta dotyczy zarówno stosowania przepisów postępowania, jak i przepisów prawa materialnego. Wprawdzie w niektórych orzeczeniach dopuszczalność stosowania zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych¹¹ wiąże się z niedopuszczalnością tłumaczenia na niekorzyść podatnika niejasności występujących w przepisach prawa materialnego, to jednak w innych¹² dopuszczalność stosowania art. 121 O.p. wiąże się także z dopuszczalnością jego stosowania w odniesieniu do przepisów o właściwości organu

dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej. Odstępstwa od tej elementarnej zasady, znajdującej wyraz w art. 8 i 9 k.p.a., mogą mieć miejsce wyjątkowo i jedynie w sytuacjach wyraźnie przez prawo przewidzianych¹⁴.

Powyższa analiza, wskazująca na próby stosowania zasady zaufania wynikającej z art. 121 O.p. do sytuacji regulowanych przepisami prawa materialnego, nie podważa sformułowanej wyżej tezy, że nie potrafią one tych dających się aksjologicznie uzasadnić prób należycie uzasadnić w kategoriach zasad wykładni prawa. Pożądane rozwiązanie proponuje m.in. projekt nowej ordynacji podatkowej, podnoszący rangę zasady zaufania z poziomu zasad ogólnych postępowania podatkowego – na poziom zasad ogólnych prawa podatkowego.

Niestety, zdarzają się również przykłady poważnego niezrozumienia znaczenia zasady zaufania przez niektóre składy orzekające sądów administracyjnych. Szczególnie frapujące są przypadki, gdzie ten sam skarżący spotyka się z diametralnie odmienną wykładnią tych samych norm postępowania, gdy jedyną różnicą w jego sytuacji jest odmienny skład orzekający.

Co jednak w tym przykładzie najistotniejsze, to fakt, że skład orzekający przeprowadził również polemikę z istotnymi elementami uzasadnienia innego wyroku NSA, wydanego wobec tego samego podatnika, dotyczącego analogicznych okoliczności, lecz za inny okres rozliczeniowy: „Na tle niniejszej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela zajętego przez ten Sąd

nego. Oznacza to, że jeżeli organ podatkowy, na podstawie zebranych w toku postępowania dowodów, może dokonać niebudzącego wątpliwości ustalenia stanu faktycznego, wówczas dalsze prowadzenie postępowania dowodowego nie jest zasadne. Tym samym organ podatkowy, na podstawie art. 188 Ordynacji podatkowej, nie jest zobowiązany do uwzględniania wszystkich wniosków dowodowych strony postępowania, je-

Oczywistym wydaje się też być wniosek, że błędnie prowadzone postępowanie dowodowe, ograniczanie udziału strony lub przewlekłość postępowania są nie do pogodzenia z postulatem budzenia zaufania strony do organu.

W sprawie o sygnaturze I FSK 466/14 Naczelny Sąd Administracyjny dokonał krytycznej oceny poprawności przeprowadzonej przez WSA w Gdańsku kontroli postępowania podatkowego, zakończonego decyzją ostateczną Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. NSA uznał za zasadny zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z § 2 tego artykułu poprzez niedostrzeżenie przez WSA istotnego dla wyniku sprawy naruszenia przez organy podatkowe m. in. właśnie art. 121 § 1 O.p., wobec bezpodstawnej obstrukcji inicjatywy dowodowej strony, a tym samym prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, bez wymaganej wnikliwości w celu ustalenia stanu faktycznego.

w wyroku z dnia 17 grudnia 2014 r. stanowiska w sprawie Skarżącego dotyczącego rozliczeń w podatku od towarów i usług za 2009 r. (I FSK 1811/13) co do braku – w analogicznych jak w niniejszej sprawie okolicznościach – naruszenia art. 141 § 4 P.p.s.a., art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w związku z art. 123 § 1 i art. 188 O.p., a w konsekwencji innych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. W szczególności nie można zgodzić się z twierdzeniem wyrażonym w tym wyroku, że:

Gromadzenie materiału dowodowego nie może polegać na zbieraniu wszelkich informacji dotyczących zjawisk i zdarzeń. Organ podatkowy jest zobowiązany bowiem do zgromadzenia dowodów w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do ustalenia stanu faktycz-

żeli okoliczności mające znaczenie dla sprawy stwierdzone są wystarczająco innymi dowodami.(...)

Taka wykładnia art. 188 O.p. pozostaje w sprzeczności z zasadą praworządności, obiektywizmu i bezstronności, gdyż odmowa wnioskowi dowodowemu strony na okoliczności mające znaczenie dla sprawy i jej zdaniem dla niej korzystne, z tego względu, że zdaniem organu dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego, oznacza, że organ już przed wydaniem orzeczenia daje wyraz swojemu przekonaniu co do rozstrzygnięcia. Organ podatkowy, obowiązany do wyczerpującego ustalenia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy, nie może

dowolnie wybierać dowodów, które są podstawą ustaleń faktycznych, poprzez dyskredytowanie inicjatywy dowodowej strony, w oparciu o wadliwe rozumienie art. 188 O.p., gdyż oznaczałoby to, że prowadzi postępowanie pod z góry założoną tezę, co zaprzeczałoby wszelkim zasadom rzetelnego postępowania podatkowego, określonym w Ordynacji podatkowej.”¹⁵.

Na powyższym przykładzie jak w soczewce został zobrazowany decydujący wpływ poprawnego odkodowania art. 121 § 1 O.p. na skuteczność kontroli realizacji zasady czynnego udziału podatnika w postępowaniu podatkowym, a w rezultacie również i na zasady prawdy „materialnej”.

Przypadki niedostrzegania związku między zasadą zaufania a pozostałymi zasadami postępowania nie są może szczególnie częste, ale są za to skrętnie wykorzystywane przez administrację skarbową w celu uzasadnienia popełnianych przez siebie naruszeń procedury podatkowej¹⁶.

III. Aspekty praktyczne zasady zaufania w postępowaniu podatkowym

Jak wynika z powyższych rozważań, zasada zaufania znalazła stosunkowo szerokie odzwierciedlenie w dorobku judykatury, lecz można mieć zastrzeżenia co do jej stosunkowo małego wpływu jako narzędzia kontroli administracji podatkowej. Przede wszystkim trudno jest w nim znaleźć jednoznaczną odpowiedź na pytanie o relację między zasadą zaufania a pozostałymi zasadami postępowania podatkowego. Zasada zaufania została pomieszczona w Dziale IV Ordynacji podatkowej zaraz po zasadzie praworządności, ale przed pozostałymi zasadami,

takimi jak zasada prawdy materialnej, zasada czynnego udziału strony w postępowaniu, zasada szybkości postępowania itd.

Powstaje w związku z tym pytanie, czy takie ułożenie zasady zaufania w Ordynacji podatkowej ma znaczenie dla ustalenia jej wpływu na interpretację pozostałych zasad ogólnych. Wydaje się, że powinien być to wpływ determinujący interpretację pozostałych zasad – zarówno każdej z osobna, jak i w ujęciu łącznym. Założenia wykładni systemowej prowadzą do tezy, że miejsce, które zajmuje przepis w treści aktu prawnego, nie jest przypadkowe. Nie można ustalać znaczenia przepisu w oderwaniu od jego logicznych powiązań z otoczeniem. Odstąpić od tej dyrektywy można jedynie wówczas, gdy są wystarczające argumenty przemawiające za tym, że przepis znalazł się w określonym miejscu w ustawie przypadkowo, przy czym obowiązek wykazania (uprawdopodobnienia), że taki przypadek ma właśnie miejsce, powinien obciążać tego, kto tak twierdzi.

Oczywistym wydaje się też być wniosek, że błędnie prowadzone postępowanie dowodowe, ograniczanie udziału strony lub przewlekłość postępowania są nie do pogodzenia z postulatem budzenia zaufania strony do organu. A zatem niedopuszczalna jest interpretacja zasad postępowania podatkowego, która postulat budowania zaufania by niweczyła. Niestety, ten sposób postrzegania roli zasady zaufania nie przebił się do powszechnej świadomości administracji skarbowej, a – jak wynika z opisanego powyżej przykładu z orzecznictwa NSA: (I FSK 1811/13) – bywa również pomijany przez sądy. Takie przypadki stanowią dużą pokusę dla ograniczania gwarancji procesowych stron postępowań podatkowych, a w rezultacie przewidziane

prawem gwarancje zaczynają pełnić funkcję swoistej dekoracji. Nie są odosobnione i takie decyzje, w których z jednej strony odmawia się przeprowadzenia wnioskowanego przez podatnika dowodu, ale równocześnie tonem upomnienia zwraca się mu uwagę na spoczywającą na nim powinność czynnego udziału w postępowaniu. Trudno w takim wypadku oczekiwać, by adresat decyzji zachował choćby ślad zaufania do organu, który w ten sposób traktuje nie tylko jego fundamentalne prawa, ale sugeruje niedwuznacznie zaniżony poziom inteligencji strony postępowania. Wszakże jedną z podstaw zaufania jest szacunek.

Ponadto w praktyce organów podatkowych częstokroć budowany jest obraz pozornej kolizji między zasadą szybkości a zasadą czynnego udziału, w którym akcentowany jest prymat tej pierwszej. Jak wynika z opisanego wyżej przykładu, również sądom administracyjnym zdarza się aprobować takie oceny.

Budowanie tego rodzaju pozornych sprzeczności okazało się jednak – z punktu widzenia interesów administracji podatkowej – skuteczne i doprowadziło do powszechnej zmiany praktyki zawiadamiania stron o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka (art. 190 § 1 O.p.). Otóż jeszcze kilka lat temu w takich zawiadomieniach wskazywano z imienia i nazwiska, kto będzie przesłuchiwany. Biorąc pod uwagę cel zawiadomienia o przesłuchaniu (art. 190 § 2 O.p.), była to praktyka jak najbardziej prawidłowa, gdyż chodzi tu o umożliwienie czynnego w niej udziału strony (jej przedstawiciela czy pełnomocnika), a to zazwyczaj wymaga przygotowania. Jednak od pewnego czasu w zawiadomieniach o miejscu i terminie przesłuchania próżno szukać informacji pozwalających zidentyfikować świadka, pomimo że prawo w tym zakresie

nie uległo zmianie. Prowadzi to do sytuacji, gdzie w toku przesłuchania tylko przedstawiciele organu podatkowego są do niego przygotowani, chyba że strona lub jej pełnomocnik wcześniej uda się osobiście do właściwego urzędu i w aktach sprawy odszuka właściwe wezwanie, w którego treści znajdują się potrzebne dane.

Ilustruje to dobrze całkowity bezsens aktualnej praktyki pomijania danych świadków w zawiadomieniach. Organy podatkowe tłumaczą swoje postępowanie brakiem nakazu informowania o danych świadka. Zauważyć zatem trzeba, że w czasach, gdy takie informacje w zawiadomieniach zamieszczano, również nie było wyraźnego przepisu prawa, który by to nakazywał. Jednak względem zasady czynnego udziału strony, a także prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, pozwalał organom podatkowym taki obowiązek z zachowaniem właściwych reguł wyinterpretować. W sposób oczywisty przemawia za tym wykładnia funkcjonalna. Najwyraźniej wspomniane wyżej zasady straciły w oczach organów podatkowych z jakiegoś powodu na znaczeniu, skoro cel zawiadomienia nie jest już w ogóle brany pod uwagę.

Niestety, również sądy administracyjne tę praktykę zaaprobowały. „Obowiązki organu dotyczące zawiadomienia o przesłuchaniu określa art. 190 § 1 O.p., zgodnie z którym strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem. Zatem organ nie jest zobowiązany do wskazania w ww. zawiadomieniu danych personalnych świadków.”¹⁷. „Przepisy nie określają obowiązku podania przez organ podatkowy w zawiadomieniu o planowanym przesłuchaniu świadka jego personaliów i okoliczności, na które

dowód ma być przeprowadzony.”¹⁸. Na tym tle pojawia się kolejne pytanie o realny wymiar prawa strony do wypowiedzi w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego (art. 200 § 1 O.p.). W sytuacji aprobowanego przez sądy administracyjne zepchnięcia strony postępowania na jego margines, skąd ma ona czerpać wiedzę na temat tego, które z istotnych okoliczności sprawy organ podatkowy uznaje już za udowodnione, a które jeszcze nie? Brak takiej wiedzy czyni uprawnienie do wypowiedzi kolejną dekoracją, jednak pozbawioną większego znaczenia praktycznego. Czy strona odizolowana od wiedzy o ważnych dla niej aspektach postępowania może zachować zaufanie do organu? Byłoby to z jej strony daleko idącą lekkomyślnością, a nawet z punktu widzenia potrzeby ochrony własnych interesów – niedbalstwem¹⁹.

Dość powszechnie deklarowany przez podatników brak zaufania do administracji podatkowej nie jest rezultatem tylko i wyłącznie sprzeczności interesów, co niekiedy jest wskazywane jako przyczyna tego deficytu. Niekiedy wskazuje się nawet na spuściznę poprzedniego systemu społeczno-politycznego. W świetle wyżej opisanych przykładów nie wydaje się jednak, by były to diagnozy właściwe, a w każdym razie nie są to przyczyny pierwszorzędne. Spadek poważania dla gwarancji procesowych stron postępowania podatkowego nasilał się od dość długiego już czasu. W trakcie prac legislacyjnych nad projektem Ordynacji podatkowej postanowiono znacząco zredukować zakres obowiązku informowania, nierozzerwalnie powiązanego z zasadą zaufania. Sygnałem dla dalszej redukcji znaczenia gwarancji procesowych strony stała się uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25.04. 2005 r., FPS 6/04, w której to

stwierdzono, że naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 O.p. jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a., jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Dla organów podatkowych był to czytelny sygnał, że nawet oczywiste naruszenie praw strony nie musi oznaczać skasowania obarczonej takimi wadami decyzji. Obowiązek wykazania wpływu naruszenia na wynik sprawy przerzucono na stronę, nie wskazując jednocześnie, na czym miałyby to polegać i jakimi środkami może zostać wykazane. Wszakże postępowanie sądowo-administracyjne opiera się na treści akt postępowania podatkowego, a postępowanie dowodowe przed sądem ma charakter wyjątkowy i wręcz szczątkowy. Nie trzeba chyba dodawać, że w wyżej powołanej uchwale 7 sędziów nie sposób znaleźć odwołania do zasady zaufania.

Od publikacji tej uchwały przykłady lekceważenia uprawnień strony postępowania zaczęły narastać lawinowo, ponieważ administracja odebrała jej tezę jako jawne przyzwolenie dla takiego postępowania.

Szczególnymi, choć jednocześnie nagminnymi przypadkami naruszenia zasady zaufania są najpopularniejsze formy przeciwdziałania przedawnieniu zobowiązania w toku postępowania. Pierwszą jest dążenie do wydania decyzji podatkowej przez organ pierwszej instancji pomimo zasadniczych braków w materiale dowodowym. Taka decyzja jest oczywiście wadliwa, ale rzadko kiedy organ odwoławczy decyduje się na jej uchylecie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, pomimo ograniczeń zakresu postępowania dowodowego wynikających z zasady dwuinstancyjno-

ści. Organ odwoławczy gromadzi materiał dowodowy w całości lub w znacznym zakresie, niekiedy zlecając organowi pierwszej instancji przeprowadzenie dodatkowych czynności dowodowych, w trybie art. 229 O.p. Organy podatkowe unikają w ten sposób efektu w po-

konieczne staje się pominięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym stanowi art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Wobec tego organ podatkowy I instancji zobowiązany będzie przyjąć, że w sprawie nie nastąpił skutek w postaci zawie-

dliwości, Ministerstwo Finansów i Prokuraturę Krajową. Na podstawie tych danych wydaje się uprawnione postawienie tezy, że organy administracji skarbowej częstokroć wszczynają postępowania karne skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań

Szczególnymi, choć jednocześnie nagminnymi przypadkami naruszenia zasady zaufania są najpopularniejsze formy przeciwdziałania przedawnieniu zobowiązania w toku postępowania.

staci przedawnienia zobowiązania podatkowego, licząc – najczęściej zasadnie – na pobłażliwość sądów administracyjnych dla tego rodzaju praktyk. Jednak od parunastu lat spopularyzowało się instrumentalne wykorzystanie wszczęcia postępowania karnego skarbowego w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 4 pkt 1 O.p.). O tym, że przepis ten bywa nadużywany, było wiadomo już od dawna²⁰. I tak w wyroku NSA z dnia 17 maja 2016 r. (II FSK 894/14) stwierdzono, że „...działania organu podatkowego polegające na wszczęciu postępowania podatkowego po upływie pięciu i pół roku od dnia uzyskania od podatnika danych niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, a także działania zmierzające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w tym okresie naruszają art. 121 § 1 O.p”. NSA uznał, że „w takim przypadku

szenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...)”. NSA uznał wszczęcie postępowania karnego skarbowego za „działanie zmierzające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia”, a więc za nadużycie prawa, i jako takie nierodzące zamierzonego rezultatu w sprawie podatkowej. Co ważne, NSA uznał taką praktykę za naruszenie zasady zaufania (!)²¹.

Zagadnienie instrumentalnego wszczęcia postępowania karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych doczekało się pogłębionej analizy praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zaprezentowanej w raporcie podsumowującym wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej²². Raport powstał na podstawie danych uzyskanych od urzędów kontroli skarbowej oraz danych statystycznych udostępnionych przez Ministerstwo Sprawie-

podatkowych, a zatem w celu innym niż przewidziany przez ustawodawcę cel wszczęcia postępowania karnego skarbowego, przekraczają swoje ustawowe kompetencje i naruszają przepisy prawa, w tym przepisy prawa karnego. Z faktu, że w 91% postępowań kontrolnych, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, były to postępowania kontrolne, których przedmiotem było zobowiązanie przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe, wynika prawdziwy cel wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Organy podatkowe decydując się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego w trakcie postępowania kontrolnego, robią to prawie wyłącznie w odniesieniu do postępowań kontrolnych, gdzie przedmiotem kontroli są rozliczenia podatkowe, w ramach których dostrzeżono zobowiązanie podatkowe zagrożone przedawnieniem.

Tylko w 9% przypadków, w których w trakcie postępowania kontrolnego następuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego, ma to miejsce w trakcie takiego postępowania kontrolnego, którego przedmiotem nie jest zobowiązanie przedawniające się z końcem danego roku. Z udostępnionych autorom Raportu informacji wynika, że w działalności organów podatkowych w zasadzie nie istnieje praktyka wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań, które nie dotyczą zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem z końcem danego roku. Przy tym na przestrzeni 6 lat zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego wzrosło prawie pięciokrotnie (z 1.3% do 6.1%), pomimo że liczba toczących się postępowań kontrolnych w poszczególnych latach pozostawała na mniej więcej tym samym poziomie. Co równie znamienne to fakt, że ponad 2/3 postępowań karnych skarbowych zostało zawieszonych na podstawie art. 114a k.k.s.

A zatem intencja leżąca u podstaw masowego wszczynania postępowań karnych skarbowych jest dość oczywista. Jest to zarazem drastyczny przykład masowego naruszenia zasady zaufania. I to zaufania nie w skali jednostkowej, tj. jednego podatnika do jednego, konkretnego organu administracji podatkowej, ale – z uwagi na masową skalę nadużycia prawa – do państwa jako takiego.

Poczucie bezpieczeństwa podatnika w kontaktach z organami podatkowymi – co przecież rzutuje bezpośrednio na poziom zaufania – ma oparcie m. in. w oficjalnym trybie doręczeń pism. Jest to kwestia wręcz fundamentalna. Dlatego nie do pogodzenia z zasadą zaufania i zachowaniem wizerunku praworządnej administracji jest coraz częściej spotykana dowolność

w zakresie wyboru adresata postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli (art. 165 § 4 O.p.). Przepisy dotyczące doręczeń są w tym zakresie wystarczająco jasne i precyzyjne, więc jeszcze do niedawna działanie administracji podatkowej było w tym zakresie spójne i podporządkowane ich językowemu brzmieniu. Prawdłowo uznawano, że dokument pełnomocnictwa złożony do akt sprawy wywołuje skutki w jej granicach, a więc pełnomocnictwo złożone do akt kontroli wywołuje skutki wyłącznie w toku kontroli i czynności z nią związanych, niezależnie od opisanego w nim zakresu umocowania. Jednak od niedawna pojawiła się koncepcja możliwości samodzielnego „przełożenia” przez organ dokumentu pełnomocnictwa do akt postępowania, jeśli tylko w jego treści przewidziano przyszłą reprezentację w dalszych trybach, w tym w postępowaniu.

Zasadniczy problem pojawia się na etapie oceny skuteczności doręczenia postanowienia w sprawie wszczęcia postępowania (art. 165 § 4 O.p.). Jednak obowiązek doręczenia pism pełnomocnikowi powstaje nie z chwilą udzielenia pełnomocnictwa, lecz z chwilą złożenia tego dokumentu do akt sprawy. Zgodnie z art. 138 i § 2 w zw. z art. 138e § 3 O.p. pełnomocnictwo szczególne składa się do akt sprawy, co oznacza, że dopiero z tą chwilą pełnomocnik wykazuje wobec organu podatkowego swoje uprawnienie do występowania w sprawie. Przed tą datą organ podatkowy nie ma podstaw do przyjęcia, że strona jest reprezentowana przez pełnomocnika²³. Złożenie pełnomocnictwa do akt kontroli podatkowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie postępowania²⁴. Pomimo tego, że przepisy są w tym zakresie jasne, to organom podatkowym zdarza się coraz częściej doręczać posta-

nowienia o wszczęciu postępowania pełnomocnikom umocowanym do reprezentowania podatnika w postępowaniu kontrolnym, pomimo że ci nie mogli złożyć pełnomocnictwa do nieistniejących akt niewszczętego postępowania podatkowego. Wybór adresata doręczenia jest dokonywany w oparciu o nieformalne kryterium skuteczności i wygody. Spotykając się z taką dowolnością w zakresie doręczeń, podatnik nie może być już pewny niczego. Niestety, podobnie jak i we wcześniej opisanych przypadkach, i tu organy mogą liczyć na pobłażliwość sądów administracyjnych, zwłaszcza II instancji. W uzasadnieniu jednego i tego samego wyroku²⁵ można pomieścić i pogodzić dwa wzajemnie sprzeczne poglądy. Z jednej strony NSA wskazuje, że „Obowiązek doręczania pism pełnomocnikowi istnieje dopiero od momentu doręczenia organowi dokumentu pełnomocnictwa, przy czym w piśmiennictwie akcentuje się, że doręczenie dokumentu pełnomocnictwa musi nastąpić do akt określonego (konkretnego) postępowania. Złożenie pełnomocnictwa ogólnego do akt postępowania kontrolnego lub sprawdzającego nie może stanowić wystarczającej podstawy przyjęcia, że czynnością tą wyrażona została wola uczestniczenia również w postępowaniu podatkowym, którego wszczęcia nie można z góry zakładać już w postępowaniu kontrolnym (...) Złożenie pełnomocnictwa jest wyrazem woli występowania w danym postępowaniu. Organ nie może zastępować strony w tym zakresie i doszukiwać się pełnomocnictwa w aktach wszystkich wiadomych mu spraw, toczących się przed tym organem, innymi organami administracyjnymi czy też sądami. Zgłoszenie pełnomocnictwa musi być konkretne i wskazywać, że dotyczy określonego postępowania, a celem jego złożenia jest reprezen-

towanie podatnika w tym właśnie postępowaniu”.

Jednakże – z drugiej strony – „sekwencja zdarzeń” miała usprawiedliwić w oczach sądu doręczenie postanowienia o wszczęciu bezpośrednio pełnomocnikowi: „...mając na uwadze zaistniałą w sprawie sekwencję zdarzeń uprawniony jest pogląd, że nie było błędem organu doręczenie decyzji z 24 lutego 2011 r. pełnomocnikowi. (...) Zakres spornych w tej sprawie pełnomocnictw w pełni przy tym uprawniał do przyjęcia, że intencją skarżącego było, aby pełnomocnik zastępował go w każdej sprawie, która wiązała się z rozliczeniem podatku od towarów i usług za okres od 1 lutego 2010 r. do 30 kwietnia 2010 r.”.

Jak z powyższego wynika, sąd nie neguje faktu, że pełnomocnictwo działa od momentu jego złożenia do akt sprawy, ale jeśli dokument ten organ sobie sam do

nowych akt przełożył i postanowienie wysłał do byłego pełnomocnika, to też bardzo ładnie z jego strony, bo wczuł się w intencję podatnika i odkodował jego przyszłe zamiary.

Trudno powiedzieć, czym kierował się skład orzekający w przedmiotowej sprawie, ale zasada zaufania na pewno nie znalazła w niej zastosowania. Zaufanie wyznika z pewności, którą w kwestii doręczeń sąd skutecznie podważył. Sąd odwołuje się do intencji strony, chociaż elementy wolicjonalne tutaj akurat nie powinny mieć żadnego znaczenia. Da się natomiast powiedzieć, że intencją NSA było uchylene wydanego *lege artis* wyroku WSA, i to bez oglądania się zarówno na podstawę prawną zajętego w omawianej kwestii stanowiska, jak i społeczne skutki takiego „orzekania”.

Zasada zaufania może mieć realny wymiar wtedy, gdy aparat po-

datkowy zobowiązany do jej urzeczywistnienia swoim zachowaniem na to zasługuje: praworządnością, dyscypliną i respektem dla adresatów jego działań. Jest to niezbędne dla zapewnienia uczciwego przebiegu postępowania. Wymaga to jednak od pracowników administracji zwiększonego wysiłku, do którego nie każdy jest gotów z własnej inicjatywy. Również dlatego został stworzony mechanizm sądowo-administracyjnej kontroli decyzji ostatecznych jako narzędzie stymulujące właściwe postawy i przyjęty ustawowo model postępowania. Jak wynika z wyżej opisanych przykładów, w zakresie kontroli naruszeń procedury podatkowej narzędzie to działa coraz mniej efektywnie²⁶.



SŁAWOMIR SADOCHA,
DORADCA PODATKOWY

1_Syntetyczna analiza zasady zaufania jako konceptu prawnego zob. B. Brzeziński, S. Sadocha, *Zasada zaufania w postępowaniu podatkowym*, *Procedury administracyjne i podatkowe* 2020, nr 1.

2_Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2013, s. 140-145.

3_B. Brzeziński, S. Sadocha, *op. cit.*

4_Zob. przykładowo wyrok NSA w Warszawie z 26.03.2002 r. (III SA 3390/00).

5_Wyrok WSA we Wrocławiu z 18.04.2012 r. (I SA/Wr 128/12).

6_Wyrok NSA z 5.11.2010 r. (II FSK 1195/09).

7_Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 22.09.2009 r. (I SA/Gd 359/09).

8_Zob. m.in. wyrok NSA z 4.01.2006 r. (I FSK 401/05).

9_Wyrok WSA w Białymstoku z 9.10.2019 r. (I SA/Bk 273/19).

10_Wyrok NSA z 14.12.2011 r. (II FSK 1207/10).

11_Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 9.06.2009 r. (I SA/Wr 60/09).

12_Zob. wyrok NSA z 4.03.2008 r. (I FSK 365/07).

13_Wyrok NSA z 26.03.2002 r. (III SA 3390/00), *Przegląd Podatkowy* 2003, nr 1, s. 63.

14_Wyrok NSA z 9.11.1987 r. (III SA 702/87), *ONSA* 1987, nr 2, poz. 79.

15_Wyrok NSA z 26.05.2015 r. (I FSK 466/14).

16_B. Brzeziński, H. Filipczyk, *Naruszenie procedury podatkowej – incydent bez znaczenia?* *Doradca Podatkowy* 2010, nr 3.

17_Wyrok WSA w Olsztynie z 17.10.2018 r. (I SA/OI 224/18).

18_Wyrok WSA w Gliwicach z 21.08.2019 r. (I SA/GI 419/19).

19_B. Brzeziński, S. Sadocha, *op. cit.*

20_B. Brzeziński, *O nadużyciu artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej i jego procesowych skutkach*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2011, nr 3; tenże, *O zjawisku*

nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014, nr 1.

21_B. Brzeziński, S. Sadocha, *op. cit.*

22_A. Ladziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej*, *Dom Organizatora TNOiK*, Toruń 2019.

23_Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 12.06.2019 r. (I SA/Bd 203/19).

24_Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 13.11.2018 r. (I SA/Gd 904/18).

25_Zob. wyrok NSA z 23.09.2019 r. (I FSK 969/17).

26_B. Brzeziński, S. Sadocha, *op. cit.*

JPK_VAT

a czynny żal – głos w dyskusji



W poprzednim Kwartalniku Doradcy podatkowego nr 1/2021 ukazał się artykuł autorstwa Mikołaja Kondeja oraz Beaty Grodowskiej o tytule „Czy przy korekcie JPK_VAT należy złożyć czynny żal?”. W artykule autorzy postawili tezę, że złożenie prawnie skutecznej korekty JPK_VAT nie wyłącza automatycznie odpowiedzialności w trybie art 16a ustawy z dnia 10 września 1999 roku kodeksu karnego skarbowego¹ za ewentualne czyny zabronione niezwiązane z częścią deklaracyjną JPK_VAT (przykładowo skutecznie skorygowano błąd co do kodu GTU, numer NIP kontrahenta)². Niniejszy artykuł prezentuje polemikę wobec tego poglądu.

Powyższy pogląd wymaga bowiem pogłębionej refleksji. Autor tegoż artykułu zaprezentował już w przestrzeni publicznej pogląd przeciwny w serwisie internetowym prawo.pl w dniu 12 maja 2021 roku³, w którym stwierdza, że automatyczna ochrona z art. 16a kks działa za każdym razem (niezależnie co jest przedmiotem korekty JPK_VAT) – o ile zostaną spełnione przesłanki z art. 16a kks.

Od ogółu do szczegółu

W trakcie analizowania czy doszło do czynu zabronionego oraz czy może dojść do ukarania sprawcy sąd lub organ stosujący prawo ma obowiązek realizować określoną metodykę działań, którą w uproszczeniu można nazwać od ogółu do szczegółu. Wspomniana metodyka jest ściśle powiązana z budową kks, bowiem w pierwszej kolejności sąd lub organ stosujący prawo musi rozpoznać sprawę w kontekście części ogólnej kks. Z tego płynie wniosek, że oprócz rozważań czy sprawca jest osobą, która ukończyła 17 lat, sąd lub organ stosujący prawo musi rozważyć, czy zachodzi szereg innych przesłanek, w tym czy zachodzą przesłanki zaniechania karania sprawcy z art. 16a kks.

Natomiast art. 16a kks wyklucza możliwość ukarania sprawcy za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeśli doszło do skutecznego złożenia korekty deklaracji podatkowej według przepisów podatkowych. W tym miejscu ustawodawca bezpośrednio odwołał się do przepisów:

1

ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa⁴ – bez wskazania konkretnego przepisu w tej ustawie,

2

ustawy z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej⁵ – bez wskazania konkretnego przepisu w tej ustawie; z tym że ustawa o KAS posiłkuje się pojęciami korekty deklaracji oraz deklaracji z ordynacji podatkowej.

Kluczowa w tym dyskursie jest relacja części ewidencyjnej JPK_VAT a pojęcia deklaracji podatkowej oraz pojęcia korekty deklaracji podatkowej.

Ustawodawca jako przesłankę z art. 16a kks wymienia przesłankę finansową o treści:

i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Z uwagi na fakt, że korekta tylko części ewidencyjnej nie wywołuje konsekwencji finansowych, ta przesłanka finansowa nie ma znaczenia dla zagadnienia.

Czym jest JPK_VAT?

Jednolity plik kontrolny JPK_VAT (w tym JPK_V7M, JPK_V7K) jest ustrukturyzowanym plikiem XML składającym się:

1

z części deklaracyjnej (w tej części następują wyliczenia tzw. „wyniku podatkowego”) wyliczonej na pod-

stawie poszczególnych ewidencji, a w powszechnym odczuciu jest deklaracją,

2

z części ewidencyjnej (ta część to jest zestawienie, wykaz faktur według określonego wzorca zawierającego określone dane), a w powszechnym odczuciu nie jest deklaracją.

Definicja księgi

W tym miejscu warto sięgnąć do definicji mających znaczenie prawne. Na potrzeby kks pojęcie księgi zdefiniowane jest w art. 53 § 21 kks. W rozumieniu tej definicji księgami są:

- księgi rachunkowe;
- podatkowa księga przychodów i rozchodów;
- ewidencja;
- rejestr;
- inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę na aspekt zobowiązania do prowadzenia danego urządzenia ewidencyjnego. Definicja kks aspekt zobowiązania do prowadzenia wymienia tylko w kontekście innego podobnego urządzenia ewidencyjnego. Jednakże obowiązek prowadzenia konkretnego urządzenia ewidencyjnego wynika bezpośrednio z przepisów regulujących dane urządzenie ewidencyjne.

Podobnie do pojęcia księgi podchodzi ordynacja podatkowa, gdzie kluczowym zagadnieniem jest zobowiązanie do prowadzenia danego urządzenia ewidencyjnego.

W art. 3 pkt 4 ordynacji podatkowej księgi podatkowe to księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Pomijając różnice w obu definicjach, należy stwierdzić, że obie definicje aspekt zobowiązania do prowadzenia wy-

Definicja deklaracji

Pojęcie deklaracji oraz korekty deklaracji, a tym bardziej pojęcie „skutecznej korekty deklaracji” jest inaczej definiowane. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że kks nie wprowadza swojego pojęcia deklaracji, pojęcia korekty deklaracji i kks czerpie dobrodziejstwa z definicji określonej w ordynacji podat-

Patrząc na budowę i składnię tej definicji, deklaracją są:

- esencja deklaracji – wskazuje na to zwrot „rozumie się przez to również”, esencja deklaracji nie została zdefiniowana w przepisach prawa podatkowego⁶,
- zeznania – mogą zawierać obliczenia podatkowe,
- wykazy – nie muszą zawierać obliczeń podatkowych,

Element zobowiązania do składania na podstawie prawa podatkowego jest to element determinujący, czy mamy do czynienia z deklaracją. Forma składania deklaracji nie ma w tym momencie znaczenia.

rażnie akcentują i to jest element determinujący urządzenie ewidencyjne.

W tym miejscu trzeba podkreślić, że w polskim porządku prawnym nigdy nie było i nie ma obowiązku prowadzenia jednolitego pliku kontrolnego JPK_VAT (odpowiednio JPK_V7M, JPK_V7K). Zresztą obowiązek prowadzenia JPK_VAT byłby obowiązkiem niewykonanym i ta niewykonalność miałyby charakter trwały. W polskim porządku prawnym jest obowiązek sporządzania (generowania) pliku JPK_VAT i przesyłania w formie elektronicznej według ściśle określonej procedury technicznej. Sporządzanie (generowanie) pliku oraz przesyłanie JPK_VAT jest kwintesencją składania pliku JPK_VAT.

kowej. W kodeksowym słowniczku w art. 53 § 30 kks stwierdzono, że: *użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia [w domyśle wszystkie użyte – dopisek autora], a w szczególności: „czynności sprawdzające”, „deklaracja”, „informacja podatkowa”, „inkasent”, „kontrola podatkowa”, „obowiązek podatkowy”, „podatek”, „podatnik”, „płatnik”, „zwrot podatku”, „schemat podatkowy”, „schemat podatkowy standaryzowany”, „NSP”, mają znaczenie nadane im w ordynacji podatkowej.*

Natomiast w art. 3 pkt 5 ordynacji podatkowej pojęcie deklaracji definiuje się w sposób następujący: *deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci;*

- zestawienia – nie muszą zawierać obliczeń podatkowych,
- sprawozdania – nie muszą zawierać obliczeń podatkowych,
- informacje – nie muszą zawierać obliczeń podatkowych
- do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

W tej definicji uwagę zwraca zwrot „zobowiązanie do składania, na podstawie przepisów prawa podatkowego”. Element zobowiązania do składania na podstawie prawa podatkowego jest to element determinujący, czy mamy do czynienia z deklaracją. Forma składania deklaracji nie ma w tym momencie znaczenia.

Wygenerowany plik JPK_VAT jest składany (przesłany za pomo-

cą rozwiązań teleinformatycznych). Ponadto plik JPK_VAT w części ewidencyjnej był i jest formą zestawienia danych w postaci strukturyzowanej według ściśle określonego schematu składaną wedle określonej procedury technicznej. Na potrzeby tegoż artykułu można przyjąć, że JPK_VAT w części ewidencyjnej to wykaz faktur w formie uporządkowanej z danymi wymaganymi przez prawo podatkowe składany wedle określonej procedury technicznej. Przy czym nie ma znaczenia już, czy JPK_VAT jest zestawieniem, wykazem, informacją. Na potrzeby analizy wystarczy stwierdzić, że JPK_VAT jest zestawieniem lub wykazem, lub informacją, lub sprawozdaniem, które należy składać na podstawie przepisów podatkowych.

Warto w tym miejscu przytoczyć interpretację indywidualną (pismo z 21 listopada 2012 roku Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi o znaku IPTPP2/443-739/12-2/JS dotyczące uznania informacji podsumowującej za deklarację oraz składania jej korekt), z której wynika, że informacja podsumowująca stanowi deklarację w myśl art. 3 pkt 5 ordynacji podatkowej. Przywołanie tejże interpretacji indywidualnej potwierdza tezę autora, że deklaracja nie musi zawierać obliczeń podatkowych i kluczową jest kwestia zobowiązania do składania, przy czym forma techniczna składania nie ma znaczenia. Patrząc na budowę i funkcję formularza informacji podsumowującej, VAT-UE jest wykazem, zestawieniem, sprawozdaniem lub informacją, które podlegają obowiązkowemu składaniu.

Na uwagę zwracają jeszcze wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z dnia 28 grudnia 2016 roku w kontekście podpisywania pliku JPK_VAT przez pełnomocników zgłoszonych za pomocą druku UPL-1⁷.

Na potrzeby podpisywania i składania pliku JPK_VAT przez peł-

nomocników Ministerstwo Finansów twierdzi, że JPK_VAT to deklaracja i pełnomocnicy mogą czerpać dobrodziejstwa ze złożonego UPL-1 w pełnym zakresie. Ministerstwo Finansów korzystając z definicji deklaracji w myśl art. 3 pkt 5 ordynacji podatkowej, wyprowadza wniosek, że JPK_VAT (w tamtym czasie JPK_VAT zawierał tylko część ewidencyjną) jest deklaracją, czyli pełnomocnik umocowany w trybie UPL-1 może skutecznie podpisywać JPK_VAT.

Pojęcie korekty deklaracji

Natomiast pojęcie korekty deklaracji można zbudować w oparciu o art. 81 § 1 ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 81 § 1 ordynacji podatkowej korekta deklaracji to dokument korygujący uprzednio złożoną deklarację. W tym kontekście korekta JPK_VAT korygująca tylko część ewidencyjną jest korektą deklaracji w rozumieniu ordynacji podatkowej oraz w rozumieniu art. 16a kks.

Wniosek końcowy

W konsekwencji słuszne jest stwierdzenie, że skuteczna korekta JPK_VAT tylko w części ewidencyjnej (np. skorygowano błąd co do kodu GTU, numeru faktury, numeru NIP) korzysta z dobrodziejstwa art. 16a kks w pełnym zakresie i nie ma potrzeby składania dodatkowo czynnego żalu. Natomiast pojęcie skutecznej korekty deklaracji podatkowej należy odnieść do art. 81b § 1 do § 2a ordynacji podatkowej regulującego kwestię ograniczeń praw podatnika do złożenia korekty deklaracji podatkowej⁸.

Powyższa analiza przeprowadzona jest niezależnie od przepisów części szczególnej kks, bowiem sprawca czynu zabronionego nie podlega karze z kks, jeśli sprawca

złożył skutecznie korektę deklaracji (czytaj: złożył skutecznie korektę JPK_VAT).

Z powyższej analizy wynika, że należy krytycznie odnieść się do poglądu z krytykowanego artykułu. Autorzy tego artykułu nie odnieśli się do definicji z kks oraz z ordynacji podatkowej, które mają znaczenie w sprawie. W tej sytuacji, w mojej ocenie, nie ma podstaw do nowelizacji przepisów, o których mowa w krytykowanym artykule. 🍷



FRYDERYK FILA,
DORADCA PODATKOWY

1_Tj. Dz. U. z 2021 roku, poz. 408 zwany dalej kks.

2_ W dalszej części tegoż artykułu powyższy pogląd będzie nazywany „krytykowany artykuł”.

3_ Serwis internetowy prawo.pl, wydawca WoltersKluwer, Fryderyk Fila „Problematyczny czynny żal po korekcie JPK_VAT” WWW online <https://tiny.pl/95d24> [dostęp online 14-09-2021].

4_Tj. Dz. U. z 2021 roku, poz. 1540 zwana dalej ordynacją podatkową.

5_Tj. Dz. U. z 2021 roku, poz. 422 zwana dalej ustawą o KAS.

6_ Zagadnienie czym jest esencja deklaracji i jaka jest definicja wykracza poza ramy tegoż artykułu.

7_ Z uwagi na likwidację strony ministerialnej komunikat MF dostępny jest pod tym linkiem WWW online <https://tiny.pl/95d23> [dostęp online 23-11-2021]

8_ Zagadnienie korekty deklaracji podatkowej oraz skutecznie złożonej korekty deklaracji podatkowej wykracza poza ramy tegoż artykułu. W tym miejscu Autor odsyła do podglądów judykatury podatkowej oraz doktryny podatkowej.

Waluty wirtualne

jako nowe źródło przychodów finansowych

Część 3



Artykuł ten stanowi ostatnią część i zarazem kontynuację tematu poświęconego walutom wirtualnym (walutom kryptograficznym, kryptowalutom), w którym uzupełniono obecność kryptowalut w obszarze podatków dochodowych. Analizie poddano również status walut wirtualnych w odniesieniu do regulacji prawa cywilnego, a w konsekwencji wykazano, czy ich obrót podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz podatkiem od towarów i usług.

Stanowi on również podsumowanie całego cyklu publikacyjnego odnoszącego się do kontekstu źródeł oraz przyczyn regulacji obrotu walutami wirtualnymi w polskim systemie prawa.

DR MARIUSZ MACUDZIŃSKI

Opodatkowanie „górników”, „kopaczy”, „wydobywców” walut wirtualnych

Górnicy (lub kopacze) to podmioty, które gromadzą kryptowalutę. Dokonują tego poprzez „wykopywanie” walut wirtualnych na tzw. farmach, czyli specjalnie do tego celu przygotowanych komputerach. Proces wydobywczy, zwany jest kopaniem (ang. mining), a do tego celu wykorzystywane są tzw. koparki, tj. aplikacje, które pracują na bardzo wydajnych komputerach o ogromnej mocy obliczeniowej uzyskiwanej z bardzo zaawansowanych i o potężnych mocach obliczeniowych kart graficznych.

Najczęściej proces wydobywania odbywa się przy udziale wielu podmiotów tworzących grupę kopaczy. Kryptowaluty rozmieszczone są w blokach i aby grupa mogła wykopać blok pieniędzy, musi stworzyć zdalnie superkomputer, który rozwiąże zagadkę, a którą to jest po prostu konkretny algorytm kryptograficzny. Proces ten jest w pełni zautomatyzowany.

Gdy nastąpi rozszyfrowanie algorytmu, górnicy dzielą się blokiem i przystępują do wydobywania kolejnego. Następstwem „górnictwa” jest tym samym powstawanie nowych bloków z zapisanymi w nich i publicznie dostępnymi danymi o transakcjach. Stąd mówi się, że każdy nowy blok został wydobyty. Jego konstruowanie polega na dobieraniu transakcji z bloku pamięci i dodawanie ich do bloku, który zostanie połączony w łańcuch¹.

Należy postawić pytanie, w jaki sposób ten rodzaj aktywności należy kwalifikować do zakresu normowania ustaw o podatku dochodowym. Wydaje się jak najbardziej zasadne, iż udzielenie odpowiedzi na tak postawione pytanie uzależnione jest od ustalenia, na czyj rachunek dany podmiot będzie „wydobywał” kryptowaluty. Wydobywanie walut na własny rachunek i następnie dokonywanie ich odpłatnego zbycia (np. zapłata nimi za to-

tualnych w ramach wynagrodzenia będzie opodatkowane na zasadach dotyczących umowy zlecenia albo wynagrodzenia za pracę. Należy przy tym odróżnić tę formę aktywności od odpłatnego zbycia walut wirtualnych przez „kopacza”, które zostały pozyskane we wskazanym wyżej sposób. W tym przypadku tak powstały przychód kwalifikowany jest wówczas do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych) i nie jest łączony z przy-

**Zgodnie ze stanowiskiem
Dyrektora Krajowej Informacji
Skarbowej, wydatki na zakup
„koparek” oraz energii elektrycznej
stanowią wydatki na nabycie
kryptowalut, lecz są to wydatki
pośrednie, a nie bezpośrednie.**

war albo usługę) powoduje u takiego podmiotu powstanie przychodu z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych) w momencie sprzedaży (zapłaty). Jeżeli natomiast „kopanie” walut będzie dokonywane na cudze zlecenie, na podstawie jakiegokolwiek stosunku cywilnoprawnego, jak i na podstawie umowy o pracę, to wartość otrzymanych walut wir-

chodami z innych źródeł.

Wydaje się przy tym istotne pytanie, jak kwalifikować natomiast koszty uzyskania przychodów „kopaczy”. Przypomnieć należy, że zgodnie z art. 22 ust. 14 u.PIT koszty te, to udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej.

To oznacza, że od przychodów nie można odliczyć kosztów pośrednich. Zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wydatki na zakup „koparek” oraz energii elektrycznej stanowią wydatki na nabycie kryptowalut, lecz są to wydatki pośrednie, a nie bez-

sprzęt do „kopania” waluty wirtualnej (np. na karty graficzne GPU³ lub układy ASIC⁴) i energię elektryczną są kosztami bezpośrednimi i mogą być rozliczane przez „kopaczy”.

Przeciwnie stanowisko nie wytrzymuje krytyki nie tylko z przy czyn prawnych, ale i gospodarczych.

czynności cywilnoprawnych⁶. Na wstępie należałoby jednak zauważyć, że dokonywanie obrotu walutami wirtualnymi nosi znamiona przenoszenia pewnych praw stanowiących wartość majątkową, a obrót ten odbywa się w sferze stosunków cywilnoprawnych.

Bitcoin jest elementem sfery faktów, a nie rzeczywistości normatywnej, stąd też w wymiarze prawa cywilnego nie może być on składnikiem mienia, jak i nie jest przedmiotem materialnym, tak więc i nie jest rzeczą.

pośrednie². Jak stwierdził organ, wydatki te powinny być traktowane na równi np. z kosztami finansowania zakupu walut wirtualnych, które ponoszą osoby nabywające i odsprzedające walutę wirtualną (traderzy). Takie podejście do kosztów uzyskania przychodu wydaje się nieco za daleko idące. Należy bowiem zauważyć, iż to, czy dany koszt pozostaje bezpośrednio, czy pośrednio związany z przychodem, zależy od specyfiki danej aktywności gospodarczej. Przedstawione stanowisko dyrektora KIS prowadzi de facto do pozbawienia „kopaczy” prawa do rozliczania kosztów uzyskania przychodów.

O ile więc koszty finansowania i zakupu komputerów będą stanowić u „kopaczy” wydatki pośrednie, przez co zostaną wyłączone z kosztów uzyskania, to jednak wydatki na

Dwie grupy osób prowadzących działalność w zakresie kryptowalut byłyby opodatkowane inaczej – „kopacze” od przychodów, natomiast traderzy od dochodów. Jak zauważa J. Wirski, „nie znajduje to także uzasadnienia w założeniach nowelizacji ustaw podatkowych w tym zakresie”⁵.

Obrót walutami wirtualnymi a obowiązki w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych

W obrocie walutami wirtualnymi przez długi okres nie można było ustalić, w jaki sposób należy ten obrót traktować dla potrzeb zakresu normowania ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od

Przy czym bez względu na to, czy waluta ta jest pieniądzem, czy też innym niż pieniądź miernikiem wartości – nie stanowi ona składnika mienia w rozumieniu art. 44 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁷. Tymczasem niezależnie od tego, czy również pewne korzystne sytuacje faktyczne (takie jak posiadanie) uznamy za składniki mienia, waluty wirtualne, a w szczególności bitcoin jako składnik mienia (nawet o specyficznej proveniencji) rozpatrywany być nie może⁸. Bitcoin jest elementem sfery faktów, a nie rzeczywistości normatywnej, stąd też w wymiarze prawa cywilnego nie może być on składnikiem mienia⁹, jak i nie jest przedmiotem materialnym, tak więc i nie jest rzeczą¹⁰.

Skoro zatem, bitcoin nie jest rzeczą, to czy w takim razie jemu,

jak i innym walutom wirtualnym, można przypisać cechy prawa majątkowego, zgodnie z postanowieniami prawa cywilnego, a w konsekwencji uznać, że obrót tego rodzaju walorami może zostać podciągnięty pod zakres normowania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych? Przypomnieć należy, iż zgodnie z zamkniętym katalogiem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych ustawa obejmuje swym zakresem czynności, których przedmiotem są przede wszystkim rzeczy i prawa majątkowe.

Jak wyżej wykazano, waluta wirtualna nie jest rzeczą, jak i nie jest prawnym środkiem płatniczym, pozostaje tym samym rozstrzygnięcie, czy jest innym prawem majątkowym. Wydaje się raczej bezsporne, że waluta wirtualna nie jest przez nikogo emitowana¹¹. To w zasadzie może być kluczowe dla uznania, że waluta wirtualna jako element rzeczywistości cyfrowej – sfery faktów – nie jest prawem majątkowym, podmiotowym, zbywalnym

pieniędzy i finansowaniu terroryzmu¹³, definiujący pojęcie „wartości majątkowych”, waluty wirtualne wymienia obok praw majątkowych, co niewątpliwie oznacza, że według ustawodawcy waluty wirtualne nie są prawami majątkowymi.

W szczególności, nie są one prawem podmiotowym względnym, natomiast osoba, która sprawuje władztwo nad daną „walutą wirtualną”, nie jest z tego tytułu wierzycielem. Skoro „waluta wirtualna” nie jest prawem podmiotowym, niecelowe jest rozważanie kwestii jej (prywatnoprawnej) „zbywalności”, sposobu jej pierwotnego nabycia, jak również możliwości rozporządzenia nią. Wyjaśnić należy, iż w systemie prawa prywatnego przedmiotem czynności rozporządzających mogą być wyłącznie prawa, tymczasem „waluta wirtualna” prawem nie jest¹⁴.

Skoro bitcoin jako waluta wirtualna nie jest prawem podmiotowym, niecelowe jest rozważanie kwestii jego zbywalności¹⁵, czy też sposobu jego pierwotnego nabycia¹⁶. W systemie prawa prywatne-

tuację prawną w sferze stosunków cywilnoprawnych¹⁸.

Powyższe uwagi mogą pozwalać na przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym waluty wirtualne będące przedmiotem obrotu w przestrzeni wirtualnej jako nie rzeczy i nie prawa majątkowe nie podlegają pod zakres normowania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Jednakże, zgodnie z orzecznictwem sądownoadministracyjnym, waluty wirtualne zostały zakwalifikowane jako prawa majątkowe¹⁹. W konsekwencji, gdy obrót walutą wirtualną dokonywany jest na podstawie umowy sprzedaży lub zamiany, stanowić powinien przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Podobne wnioski płyną z treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2018 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy sprzedaży lub zamiany waluty wirtualnej²⁰ oraz następnie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2019 r. zmienia-

Za takimi nowymi zjawiskami, jakim jest obróć walutami wirtualnymi, nie nadążają zmiany w przepisach podatkowych.

ani żadnym innym¹². Ponadto pojęcie waluty wirtualnej, niezależnie od tego jak wąsko czy szeroko definiowane – nie może być prawem podmiotowym, bowiem nie jest konstrukcją normatywną. Także art. 2 ust. 2 pkt 27 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu

go przedmiotem czynności rozporządzających mogą być wyłącznie prawa, tymczasem bitcoin żadnym prawem nie jest¹⁷.

Nie sposób jest także mówić o bitcoinie, a szerzej o walucie wirtualnej jako o korzystnym stanie faktycznym kreującym pewną sy-

jącego rozporządzenie w sprawie zaniechania poboru podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy sprzedaży lub zamiany waluty wirtualnej²¹. Zgodnie z ich treścią termin zaniechania poboru tego podatku został określony do 30 czerwca 2020 r. Wynikało to z oko-

liczności, że pierwotnie zwolnienie z podatku miało obowiązywać do końca 2019 r. W tym czasie planowano przygotowanie systemowych rozwiązań prawnych, ale dotychczas nie przyjęto jednak żadnych konkretnych zmian ustawowych.

ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych pkt 1a po pkt 1 zwolnienia czynności cywilnoprawnej, a mianowicie – sprzedaż i zamianę walut wirtualnych w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu

wiąz dostawę towaru albo odpłatne świadczenie usług.

Przy czym, jak wskazano wyżej, czynności, których przedmiotem są waluty wirtualne, w istocie mają raczej charakter i cechy świadczenia wzajemnej usługi i w tym też

Obrót walutami wirtualnymi (sprzedaż i zamiana) w aktualnym stanie prawnym stanowią czynności podlegające opodatkowaniu **podatkiem od czynności cywilnoprawnych**, jednakże są to czynności od tego podatku zwolnione.

Należy przypomnieć, że w sierpniu 2019 roku z inicjatywy Ministerstwa Finansów wpłynął jednak do Sejmu projekt zmiany ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie opodatkowania walut wirtualnych. Proponowana zmiana dotyczyła zwolnienia od podatku PCC umów sprzedaży i zamiany walut wirtualnych.

W uzasadnieniu do projektu wyeksponowano, że za takimi nowymi zjawiskami, jakim jest obrót walutami wirtualnymi, nie nadążają zmiany w przepisach podatkowych. Przenosząc to na grunt podatku od czynności cywilnoprawnych, „przepisy wykazują wysoki poziom niedostosowania do transakcji mających za przedmiot obrót walutami wirtualnymi”.

Zaproponowana zmiana ustawy polegała na dodaniu w art. 9

praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Konkludując, obrót walutami wirtualnymi (sprzedaż i zamiana) w aktualnym stanie prawnym stanowią czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jednakże są to czynności od tego podatku zwolnione.

Podatek od towarów i usług a obrót walutami wirtualnymi

Obrót walutami wirtualnymi jako przedmiot prawnie skutecznej umowy wywołuje niewątpliwie zmiany majątkowe po stronie uczestników transakcji. To oznacza, iż może zostać również zakwalifikowany jako przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług, stano-

aspekcie są one rozpatrywane dla potrzeb tego podatku właśnie w ramach tej czynności podlegającej opodatkowaniu.

Specyfika walut wirtualnych jako bezspornie znacznika wartości pozwala na uznanie ich jako środków płatniczych, choć nieuznanych prawnie. Przy czym należy zauważyć, że w kontekście opodatkowania dochodów uzyskanych z prowadzonej działalności związanej z walutami wirtualnymi, a w konsekwencji dalszego ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług pojawiało się wiele rozbieżności.

Jednym z pierwszych państw, które zajęło oficjalne stanowisko w przywołanym zakresie, była Wielka Brytania, której władze podatkowe w ogólnej interpretacji podatkowej uznały walutę wirtualną (bitcoina) za „zbywalny instrument finansowy”, który jest zwol-

niony z podatku VAT²². To stało się asumptem do zainicjowania prac przez Komisję Europejską w ramach Komitetu ds. VAT.

Nie można przy tym pominąć faktu, że klasyfikacja walut wirtualnych dla celów podatku od towarów i usług nie była taka oczywista i jednoznaczna. W rzeczy samej, waluty wirtualne wykorzystywane są jako środek płatniczy i uznawane zarówno w orzecznictwie, jak i przez organy podatkowe jako prawa majątkowe. W powszechnym rozumieniu prawa majątkowe to takie, które pozostają w ścisłym związku z ekonomicznym prawem uprawnionego i mogą być przedmiotem obrotu oraz posiadają określoną wartość majątkową²³.

lutami wirtualnymi. Jak zauważył Trybunał, przeznaczeniem jedynym waluty wirtualnej jest funkcja środka płatniczego, który zyskuje akceptacje w transakcjach handlowych przez niektórych przedsiębiorców. Transakcje polegające na wymianie waluty tradycyjnej na wirtualną i odwrotnie dokonywane za zapłatą marży stanowią usługi w rozumieniu Dyrektywy VAT i w tym kontekście powinny zostać zakwalifikowane jako usługi finansowe zwolnione z opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

Powyższe orzeczenie, jak się wydaje, stało się asumptem do wydania przez polskie organy podatkowe korzystnej indywidualnej interpretacji podatkowej²⁵, zgod-

łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną”.

Wydaje się przy tym słuszna refleksja, iż wykładnia przepisów dotyczących zwolnień odnoszących się do transakcji finansowych powinna obejmować także środki płatnicze alternatywne wobec prawnych środków płatniczych. Wynika to z tego, że ich przeznaczeniem jest pełnienie funkcji środka płat-

**Jednym z pierwszych państw,
które zajęło oficjalne stanowisko w przywołanym
zakresie, była Wielka Brytania, której władze
podatkowe w ogólnej interpretacji podatkowej
uznały walutę wirtualną (bitcoina) za „zbywalny
instrument finansowy”, który jest zwolniony
z podatku VAT.**

Kluczowy w przedmiocie opodatkowania podatkiem od towarów i usług obrotu walutami wirtualnymi wydaje się jednak wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej²⁴. Co prawda przedmiotem wyroku był obrót bitcoinem, to w rzeczy samej ma on niewątpliwy wpływ na obrót pozostałymi wa-

nie z treścią której obrót walutami wirtualnymi korzystać powinien ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Podstawa prawna dla tego zwolnienia winna zostać oparta na treści art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy, zgodnie z którego brzmieniem „od podatku zwolnione są transakcje,

niczego, podobnie jak środków oficjalnych.

Status prawny transakcji nie powinien natomiast decydować o korzystaniu ze zwolnienia z VAT. Skoro więc waluty wirtualne pełnią tę samą funkcję co tradycyjne, to usługi związane z ich wymianą również korzystają ze zwolnienia²⁶.

Waluty wirtualne i ich miejsce w polskim systemie prawa – podsumowanie, ocena i cel regulacji

Dynamiczny rozwój rynku innowacji finansowych bez szczegółowych regulacji prawnych mógłby stanowić przeszkodę do ich upowszechniania. W aktualnym stanie poziomu teleinformatyzacji i technologii IT, na których oparte jest rozwijanie się rynku walut wirtualnych, wydaje się niezbędne aktywne wprowadzanie regulacji mogących skutkować stworzeniem obowiązujących w danej dziedzinie standardów, co poprzez zmniejszenie kategorii ryzyk i wzrost zaufania do nowych rozwiązań technologicznych sprzyja szerszej skali ich akceptacji i wykorzystania²⁷.

Jak wskazano w Rezolucji Parlamentu Europejskiego, większość państw stara się w racjonalny sposób uregulować tę kwestię, dostrzegając potencjalne korzyści dla gospodarki wynikające z rozwoju tego segmentu rynku²⁸.

W przypadku Polski początek tworzenia otoczenia i regulacji prawnych rynku kryptowalut, jak i stosowania prawa przez instytucje państwowe nie wydawał się mieć charakteru przychylnego dla tego rodzaju postępu technologicznego. W 2014 roku został opublikowany Komunikat Generalnego Inspektora Informacji Finansowej²⁹, w którym organ zwrócił uwagę na niepokojące zjawisko wykorzystywania obrotu wirtualnymi walutami, takimi jak bitcoin, do działań przestępczych, między innymi w procederze prania pieniędzy. Wskazywano w nim, że również w Polsce rośnie popularność tego typu walut wirtualnych, tym bardziej, że nie wymagają one pośrednictwa banków w celu realizacji ich transferu, co zapewnia istotny stopień anonimowości osób uczestniczących w transakcjach, ale

nie zabezpiecza ich praw. Stąd też, w jego ocenie, celem aktywności organu w tym obszarze było uprzedzenie potencjalnych klientów o ryzyku i nadużyciach związanych z obrotem walutami wirtualnymi.

Nie można przy tym pominąć ważnej inicjatywy, którą było powołanie w lipcu 2016 roku przez Ministra Cyfryzacji tzw. Strumienia „Blockchain i Kryptowaluty” funkcjonującego w ramach programu rządowego „Od papierowej do cyfrowej Polski”. Efektem tych prac było m.in. dokonanie przeglądu polskiego prawa w kontekście zastosowań technologii rozproszonych rejestrów oraz walut wirtualnych³⁰. Sformułowane wyniki badań wskazały, że nie ma potrzeby dokonywania większych zmian w ramach prawa cywilnego, handlowego, karnego czy administracyjnego oraz że stosowanie technologii blockchain i walut cyfrowych jest w naszym kraju w pełni legalne i nie jest uzasadnione stworzenie odrębnego aktu prawa poświęconego tym kwestiom. Najwięcej problemów zidentyfikowano jednakże na gruncie pozakodeksowego prawa administracyjnego oraz prawa podatkowego i wyrażono konieczność systematyzacji pojęć i opracowania definicji walut wirtualnych w kontekście prawnych środków płatniczych czy pieniądza elektronicznego.

Trudny do zatrzymania dynamiczny rozwój rynku walut wirtualnych stał się i jest faktem, a to wiąże się z „nadażaniem” przez ustawodawcę za niezatrzymującym się postępem technologicznym, który zasadnie wydaje się mieć również znaczny wpływ na zmianę sytuacji finansowej uczestników obrotu, a i w konsekwencji na sferę finansów publicznych.

Stąd też powyższe uwarunkowania stanowiły jeden z asumptów do uregulowania w polskim systemie prawa - przyjmijmy - w miarę

satisfakcjonujących rozwiązań dotyczących walut wirtualnych, poprzez umieszczenie ich w odpowiednich aktach normatywnych.

Można przy tym pokusić się o refleksję, iż o ile dla potrzeb kwalifikowania obrotu walutami wirtualnymi do czynności opodatkowanych (źródeł przychodów) zasadnie ujęto te kwestie w obu ustawach o podatku dochodowym, to posługiwanie się zakresem definiowania waluty wirtualnej regulowanej treścią ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, czy też w ogóle ujęcie jej definicji tylko w tym akcie prawnym, w zasadzie sugerować może pewne „zdystansowanie” się ustawodawcy do obrotu tego rodzaju „instrumentami finansowymi”. Ponadto może dawać podstawy do przyjęcia, że obrót walutami wirtualnymi w obszarze prawa podatkowego charakteryzuje się niższym poziomem zaufania ustawodawcy niż uzyskiwanie przychodów z innych źródeł. Co więcej, może też stanowić o uznawaniu takich przychodów jako pochodzących z nielegalnych źródeł, a tym samym narażonych na większe ryzyko związane z gromadzeniem majątku. ➤



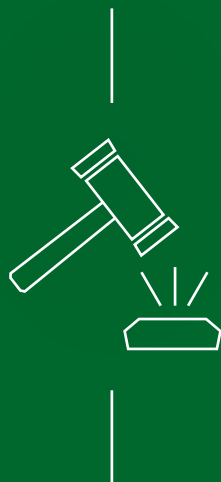
**DR MARIUSZ
MACUZIŃSKI,
DORADCA PODATKOWY**

Adiunkt na Wydziale
Administracji
i Bezpieczeństwa
Narodowego Akademii
im. Jakuba z Paradyża
w Gorzowie Wlkp.

- 1_J.** Konieczny, R. Prabucki, R. Wielki, Kryptowaluty. Perspektywa kryminologiczna i kryminalistyczna, Warszawa 2018, s. 20.
- 2_** Interpretacja Indywidualna z 26.03.2019 r., Nr 0113-KDIPT3.4011.59 9.2018.1.SK.
- 3_Ang.** Graphics Processing Unit – jest wyspecjalizowanym i niesłychanie skomplikowanym układem, znajdującym się na pokładzie karty graficznej. Stanowi dodatkowy procesor prowadzący obliczenia na potrzeby grafiki trójwymiarowej, będącej ogromnym wyzwaniem dla dzisiejszej inżynierii.
- 4_Ang.** Application-Specific Integrated Circuit – układ scalony zaprojektowany do realizacji z góry określonego zadania.
- 5_J.** Wirski, Wirtualne waluty. Nie każdy wydatek jest kosztem, „Dziennik Gazeta Prawna” z 18.04.2019 r., s. B2.
- 6_Tj.** Dz. U. z 2020 r., poz. 815, ze zm.
- 7_Tj.** Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, ze zm.
- 8_J.** Szewczyk, O cywilnoprawnych aspektach bitcoina, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 5, s. 243 i n.
- 9_Innego zdania jest** K. Zacharzewski, twierdząc, że „w wymiarze prawa prywatnego bitcoin to rodzaj mienia”. K. Zacharzewski, Bitcoin jako przedmiot stosunków prawa prywatnego, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 14, s. 1132; tenże, Obrót walutami cyfrowymi w reżimie obrotu instrumentami finansowymi, „Przegląd Sądowy” 2017, nr 11–12, s. 140–152; podobnie też: K. Piech, K. Zacharzewski, Przegląd polskiego prawa w kontekście zastosowań technologii rozproszonych rejestrów oraz walut cyfrowych, Strumień Blockchain i Kryptowaluty, 2017, s. 13; K. Piech, Podstawy korzystania z walut cyfrowych, Strumień Blockchain/DLT i Waluty Cyfrowe, 2017, s. 53; K. Wojdyło, M. Pietkiewicz, Czym są wirtualne waluty? [w:] Raport: wirtualne waluty, Wardyński i Wspólnicy, 2014, s. 18, http://www.wardynski.com.pl/w_publication/wirtualne-waluty [dostęp: 01.11.2021].
- 10_J.** Dąbrowska, Charakter prawny bitcoin, „Człowiek w cyberprzestrzeni” 2017, nr 1, s. 54–55, <http://czasopisma.uksw.edu.pl/index.php/cwc/article/view/1861> [dostęp: 01.11.2021].
- 11_W.** Srokosz, Legalna definicja kryptowaluty, [w:] Regulacje finansowe: fintech – nowe instrumenty finansowe – resolution, Warszawa 2017, s. 45.
- 12_A.** Kotucha, Bitcoin nie jest prawem, <http://schiffersroczynski.pl/blog/399-bitcoin-nie-jest-prawem>, [dostęp: 01.11.2021].
- 13_Tj.** Dz. U. z 2021 r., poz. 1132 ze zm.
- 14_** http://prawobiznesu.com/waluta-wirtualna-w-przepisach-podatkowych/#_ftn5 [dostęp: 31.10.2021]; odmiennie natomiast: K. Zacharzewski, Bitcoin jako przedmiot stosunków prawa prywatnego, „Monitor Podatkowy” 2014, Nr 21 s. 1133; tenże, Praktyczne znaczenie bitcoina na wybranych obszarach prawa prywatnego, „Monitor Podatkowy” 2015, Nr 4, s. 190; W. Srokosz, Istota prawna kryptowaluty a odpowiedzialność prawna jej użytkownika, [w:] Płatności elektroniczne: prawne, finansowe i ekonomiczne ujęcie walut wirtualnych i cyfrowych, (red.) D. Szostka, J. Gołaczyński, Katowice 2015, s. 72; J. Dąbrowska, Charakter prawny bitcoin, „Człowiek w cyberprzestrzeni” 2017, Nr 1, s. 58; D. Lubasz, Zagrożenia związane z używaniem bitcoina przez e-commerce, [w:] Płatności elektroniczne: prawne, finansowe i ekonomiczne ujęcie walut wirtualnych i cyfrowych, (red.) D. Szostka, J. Gołaczyński, Katowice 2015, s. 33.
- 15_Zob.** jednak: K. Zacharzewski, Bitcoin..., op. cit., s. 1133; K. Piech, op. cit., s. 54.
- 16_** Jak twierdzi K. Zacharzewski: „W sensie prawnym wydobywca bitcoina to nabywca pierwotny. Położenie prawne wydobywcy bitcoina wyraźnie przypomina sytuację osoby, która nabyła własność ruchomej rzeczy niczyjej przez jej objęcie w posiadanie samoistne (według art. 181 KC) albo osoby, która wytworzyła rzecz ruchomą z własnych materiałów (por. art. 192 KC)”. K. Zacharzewski, Bitcoin..., op. cit., s. 1134; por. J. Dąbrowska, op. cit., s. 56.
- 17_** Czynność rozporządzająca to taka czynność, która prowadzi bezpośrednio do przeniesienia, zniesienia, obciążenia lub ograniczenia (osłabienia) prawa podmiotowego, wywołując bezpośrednie zmiany w sytuacji majątkowej osoby dokonującej takiej czynności. Zob. P. Machnikowski [w:] System Prawa Prywatnego. Tom 5. Prawo zobowiązań – część ogólna, (red.) E. Łętowska, Warszawa 2013, s. 448.
- 18_J.** Szewczyk, O cywilnoprawnych aspektach bitcoina, „Monitor Podatkowy” 2018, Nr 5, s. 243 i n.
- 19_Zob.** np. Wyrok NSA sygn. akt II FSK 488/16 z 06.03.2018 r., <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8296DC8B9> [dostęp: 01.11.2021].
- 20_** Dz. U. z 2018 r., poz. 146.
- 21_** Dz. U. z 2019 r., poz. 2459.
- 22_** Podstawą takich ustaleń było powołanie się na art. 135 ust 1 lit. d dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r.
- 23_** Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów nr FN7.701.53.2016 na interpelację nr 6655, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i06655-o1.pdf> [dostęp: 04.06.2021].
- 24_** Wyrok TSUE z 22 października 2015 r. w sprawie C-264/14, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=PL> [dostęp: 01.11.2021].
- 25_** Indywidualna interpretacja podatkowa z 15 lutego 2016 r. nr IPPP3/4512-1005/15-2/RD, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/ipp3-4512-1005-15-2-rd-opodatkowanie-czynnosci-sprzedazy-184847990> [dostęp: 02.11.2021].
- 26_Zob.** m.in. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 16 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 381/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D7A8D3CFA> [dostęp: 02.11.2021].
- 27_J.** Harasim, Innowacja jako determinanta rozwoju innowacji na rynku płatności detalicznych, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H: Oeconomia” 2013, vol. XLVII, No. 3, s. 225.
- 28_** Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 26 maja 2016 r. w sprawie wirtualnych walut (2016/2007(INI), tekst przyjęty PA_TA(2016)0228.
- 29_** Komunikat Generalnego Inspektora Informacji Finansowej w sprawie niebezpieczeństw związanych z walutami wirtualnymi, Ministerstwo Finansów https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/gjif/komunikaty/-/asset_publisher/8KnM/content/id/2955254 [dostęp: 15.03.2020].
- 30_** <https://bitcoin.org.pl/dokumenty/> [dostęp: 02.11.2021].

**Zarzut instrumentalnego wszczęcia
postępowania karnego skarbowego,
które skutkuje zawieszeniem biegu
terminu przedawnienia zobowiązania
podatkowego –**

co na to sądy administracyjne?



Teza: Nie można dopuścić do tego, by każde wszczęcie postępowania karnoskarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy śprocesowych, wywoływało skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

MAGDALENA GUŚCIORA

I. Wprowadzenie

Przełomowym momentem w polskim prawie podatkowym w zakresie instytucji instrumentalnego wszczynania postępowania karnego skarbowego był dzień 24 maja 2021 r., kiedy to Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę o sygn. akt I FPS 1/21, w której wskazał, że w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2188 z późn. zm., dalej: p.u.s.a.) oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm., dalej: p.p.s.a.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji. To właśnie dzięki tej uchwale pojawiło się przysłowiowe światło w tunelu dla podatników, że odtąd sąd administracyjny może kontrolować, czy aby na pewno nie doszło do instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ze względu na wszystkie okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 O.p.), czy wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań. Co bowiem istotne, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego – strona

nie może być pozbawiona możliwości skontrolowania, czy art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie został zastosowany z nadużyciem prawa.

II. Skutki uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygn. akt I FPS 1/21 z dnia 24 maja 2021 r.

Powyższa uchwała spowodowała, iż obecnie sądy administracyjne rozpatrując tego rodzaju sprawy, muszą mieć na uwadze treść art. 269 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym uchwała ma moc wiążącą wszystkie sądy administracyjne. Zatem dopóki nie nastąpi zmiana uchwały, wszystkie sądy administracyjne muszą ją respektować. Co ważne, sąd nie może rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny z treścią uchwały i przyjmować wykładni prawa w sposób odmienny od tej zastosowanej w uchwale. Wskazać też trzeba, że wydanie uchwały nie jest aktem prawotwórczym, a jedynie aktem wykładni prawa.

Co wymaga również podkreślenia, to właśnie sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach kompetencji określonych przez art. 134 § 1 p.p.s.a. mają obowiązek badania, czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnoskarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Taki wniosek może potwierdzić choćby fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji, gdy z oczywistego

braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 534, z późn. zm. – dalej: k.p.k.), jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnoskarbowego nie będą mogły być zrealizowane.

Warto wspomnieć, iż omawiana problematyka jest ściśle związana z zasadą, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 O.p.). Przy czym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), zaś dalszy bieg terminu przedawnienia następuje od dnia następnego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o wymienione wyżej przestępstwo lub wykroczenie (§ 7 pkt 1). Stosownie do art. 70c O.p. organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zo-

bowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upły-

powołując się na zaistnienie przesłanek z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., musi każdorazowo wskazać podatnikowi, że postępowanie karne zostało wszczęte w celu jego przeprowadzenia i nakierowania na osoby odpowiedzialne reakcji karnej na popeł-

Konieczne jest wykazanie, w przypadkach wątpliwych, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało na celu zastosowanie odpowiedniej reakcji prawnokarnej na zaistniałe zdarzenia, a nie tylko i wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podkreślenia wymaga również, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, stwierdził, że: Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych. Ponadto Trybunał stwierdził, że ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować

wem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku sygn. P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji. (...) Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego.

Wyraźnie Naczelny Sąd Administracyjny zaakcentował w przedmiotowej uchwale, że do przesłanek statuujących prawidłowość zastosowania instytucji określonej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. należą nie tylko te wymienione wprost w tym przepisie, ale także należy do nich brak instrumentalności wszczęcia takiego postępowania przez organ karnoskarbowy. Organ podatkowy

nione przez nie czyni. Nie jest więc wystarczające odniesienie się do formalnych przesłanek zawartych w tym przepisie, ale też konieczne jest wykazanie, w przypadkach wątpliwych, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało na celu zastosowanie odpowiedniej reakcji prawnokarnej na zaistniałe zdarzenia, a nie tylko i wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Obecnie sądy rozpatrując kwestie związane z zarzutem instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, wskazują, że muszą uwzględnić fakt wydania uchwały przez skład 7 sędziów NSA w dniu 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21, w której sąd ten stwierdził, że ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 O.p. mieści się w granicach sprawy sądowej

kontroli legalności tej decyzji. Istotne jest bowiem niedopuszczenie do sytuacji, w której organy administracji skarbowej miałyby otwartą drogę do instrumentalnego wykorzystywania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Nie można bowiem dopuścić do tego, by każde wszczęcie postępowania karnoskarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływało skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy mieć na uwadze, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim

III. Wnioski płynące z orzeczeń sądów administracyjnych badających zarzut instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

Sądy rozpatrując kwestię dotyczącą zarzutu instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, dotychczas w swoich orzeczeniach podnoszą przede wszystkim, iż:

- organy nie wyjaśniają wszystkich okoliczności związanych z prze-

rwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego muszą się znaleźć w uzasadnieniu decyzji podatkowej, bowiem taka informacja jest konieczna, aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy;

- brak oceny co do tego, czy mamy do czynienia z instrumentalnym wszczęciem postępowania karnoskarbowego (poza zupełnie jednoznacznymi przypadkami), będzie stanowiło o naruszeniu prawa procesowego, które mogło mieć

Organ nie może pominąć zagadnienia, czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia spornego zobowiązania podatkowego.

zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia. Odmienne interpretacja tego przepisu niweczyłaby w istocie gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych.

dawnieniem zobowiązania podatkowego, nawet przy założeniu (hipotetycznie), że nie doszło do jego przedawnienia;

- odpowiednie rozważania w zakresie zastosowania instytucji prze-

istotny wpływ na wynik sprawy, a brak wspomnianych rozważań w zaskarżonej decyzji nie może zostać zastąpiony argumentacją zawartą w odpowiedzi na skargę;

- podatnik musi mieć informację

Nie można bowiem dopuścić do tego, by każde wszczęcie postępowania karnoskarbowego, nawet w sytuacji **braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych**, wywoływało skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

- o przyczynach wszczęcia postępowania karnego skarbowego jeszcze na etapie postępowania podatkowego;
- brak jest wyjaśnień, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało na celu zastosowanie odpowiedniej reakcji prawnokarnej na zaistniałe zdarzenia, organy wskazują jedynie na fakt wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz doręczenia zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia;
 - organ powinien w sposób pełny odnieść się do zagadnień związanych z instrumentalnością wszczęcia postępowania karnego skarbowego;
 - organ na etapie postępowania podatkowego nie może pomijać zagadnienia merytorycznego – czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;
 - w przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas, gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej;
 - sposobem zweryfikowania, czy art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie został zastosowany instrumentalnie, jest zbadanie, czy jego wykorzystanie nie nastąpiło z naruszeniem wyrażonej w art. 121 O.p., zasady działania w zaufaniu do organów podatkowych;
 - organ powinien uwzględnić wykładnię prawa (z odwołaniem się do uchwały NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21), przedstawić stosowne dowody, argumentację i opis czynności karno-procesowych wskazujących, że wszczęcie w sprawie postępowania karnoskarbowego było uzasadnione podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego przez Stronę;
 - konieczne jest przeanalizowanie, jakie czynności procesowe były podejmowane w sprawie prowadzonego śledztwa, zanim zostało ono zawieszono, ze szczególnym uwzględnieniem czasu postępowania przed organem odwoławczym. Niewystarczające jest wymienienie tych czynności w piśmie procesowym, konieczna jest bowiem wnikliwa analiza;
 - organ odwoławczy powinien w wydanej przez siebie decyzji wyjaśnić skarżącej i ocenić, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego, na które się powołuje, nie prowadziło w istocie do instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia;
 - uzasadnienie zastosowania przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wymaga przedstawienia w wydanej decyzji stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało jedynie „instrumentalnego” charakteru, a było uzasadnione w aspekcie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy, w tym także uprawdopodobnienia, że wszczęcie postępowania in rem dawało podstawy do jego przekształcenia w postępowanie ad personam w stosunku do podatnika, z uwzględnieniem przesłanki uprawdopodobnienia jego winy w popełnieniu czynu zabronionego;

— brak prawidłowego uzasadnienia w postanowieniu o wszczęciu śledztwa również może świadczyć o instrumentalnym wykorzystaniu tej instytucji wyłącznie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie wskazuje ono bowiem, z jakich przyczyn organ uznał, że zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa¹.

IV. Zakończenie

Reasumując, w dotychczasowych orzeczeniach sądów administracyjnych sądy te wskazują przede wszystkim, że to właśnie rzeczą organu będzie wyczerpujące wyjaśnienie kwestii formalnych związanych z wydaniem we właściwym czasie przez odpowiedni organ postępowania przygotowawczego postanowienia o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, z którego wynika związek podejrzenia popełnienia przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego oraz przede wszystkim przedstawienie stosownych dowodów i opisu czynności procesowych wskazujących, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego było uzasadnione podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego przez podatnika. Zdaniem sądów administracyjnych organ nie może poprzestać jedynie na ustaleniu związku podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego, objętego postanowieniem o wszczęciu postępowania w sprawie o takie przestępstwo, z niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy przedawnienie oraz na ustaleniu, że podatnik został zawiadomiony o tych okolicznościach w sposób wskazany w art. 70c O.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p. Co istotne, jak wskazują sądy w swoich orzeczeniach², organ nie może po-

minąć zagadnienia, czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia spornego zobowiązania podatkowego. Sądy administracyjne uchylając zaskarżone decyzje i przekazując je do ponownego rozpatrzenia, wskazują również, że w toku ponownego postępowania obowiązkiem organu odwoławczego będzie rozważanie, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. oraz danie temu wyrazu w uzasadnieniu wydanej decyzji.

Ponadto w ocenie sądów, zważywszy na treść z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21, organ ma także przedstawić stosowne dowody i opis czynności karno-procesowych wskazujących, że w sprawie wszczęcie postępowania karnoskarbowego było uzasadnione podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego przez podatnika. Wyjaśnienie tej kwestii musi więc znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 O.p. Co więcej, taka informacja jest konieczna, aby – z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 O.p. Z drugiej zaś strony jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy. Dodatkowo analiza akt powinna pozwalać na stwierdzenie, czy postępowanie karne skarbowe przeszło z fazy in rem do fazy ad personam.

Konkludując, należy pozytywnie

nie ocenić przytoczone orzeczenia sądów administracyjnych, a przede wszystkim wnioski płynące z owych orzeczeń, zwłaszcza, iż wynika z nich, że organy dopuściły się licznych naruszeń, jeśli chodzi o badaną materię. Pozostaje zatem mieć nadzieję, że inne wyroki sądów administracyjnych poza wskazanymi³ również będą przedstawiać wnikliwą analizę czynności podejmowanych przez organy, tak by proceder instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, został jak najszybciej skutecznie ukrócony i ostatecznie wyeliminowany. ↪



**MAGDALENA
GUŚCIORA**

Doktorant – Szkoła
Doktorska
Uniwersytet Wrocławski
Wydział Prawa, Admini-
stracji i Ekonomii
Katedra Prawa
Finansowego
ORCID:
0000-0002-0386-2816

¹ Wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2021 r., I SA/GI 819/21, LEX nr 3228333; Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 16.09.2021 r., I SA/Go 106/21, LEX nr 3228842; Wyrok WSA w Gliwicach z 10.08.2021 r., I SA/GI 1623/20, LEX nr 3216443.

² Wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2021 r., I SA/GI 819/21, LEX nr 3228333; Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 16.09.2021 r., I SA/Go 106/21, LEX nr 3228842; Wyrok WSA w Gliwicach z 10.08.2021 r., I SA/GI 1623/20, LEX nr 3216443.

³ Wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2021 r., I SA/GI 819/21, LEX nr 3228333; Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 16.09.2021 r., I SA/Go 106/21, LEX nr 3228842; Wyrok WSA w Gliwicach z 10.08.2021 r., I SA/GI 1623/20, LEX nr 3216443.

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego
kwartału



W ostatnim numerze Kwartalnika podsumowaliśmy wszystkie wyroki Trybunału Sprawiedliwości, które zapadły w sprawach VAT do końca lutego 2021 r. Tym razem prezentujemy podsumowanie istoty spraw rozstrzygniętych wyrokami w okresie od początku marca do końca czerwca 2021 r.

DR PAWEŁ MIKUŁA

HAUPTZOLLAMT MÜNSTER (SANKCJA W CIE A MIEJSCE OPODATKOWANIA)¹

Osoba mająca miejsce zamieszkania w Niemczech sprowadziła swój samochód z Turcji. Wprowadziła go na terytorium Unii przez Bułgarię. Przywóz towaru został stwierdzony w ramach kontroli policyjnej w Niemczech. Samochód nie został przedstawiony organom celnym, w związku z czym rzeczona osoba została zobowiązana do zapłaty VAT od importu ze względu na naruszenie przepisów prawa celnego. Dług celny powstał w Niemczech. Trybunał stanął zatem przed pytaniem, czy zobowiązanie w VAT powstało w Niemczech, gdzie stwierdzono niewypełnienie obowiązków celnych.

Trybunał uznał, że w takim wypadku obowiązek podatkowy w VAT powstaje w państwie członkowskim, w którym towar został „wprowadzony do obrotu gospodarczego Unii”, co w tym przypadku nastąpiło w Niemczech.

FRENETIKEXITO (DORADZTWO ŻYWIENIOWE A ZWOLNIENIE Z VAT)²

Spółka handlowa prowadziła działalność związaną z udostępnianiem obiektów sportowych, kondycją fizyczną, jak również w zakresie coachingu i doradztwa żywieniowego. Istota problemu sprowadzała się tutaj do odpowiedzi na pytanie, czy usługi doradztwa lub coachingu żywieniowego mogą być zwolnione z VAT oraz czy mogą one stanowić świadczenie złożone wraz z usługą służącą poprawie kondycji fizycznej.

Trybunał uznał, że taka usługa coachingu i doradztwa żywieniowego nie może być zwolniona z VAT, ponieważ nie ma celu terapeutycznego. Gdyby uznać, że doradztwo żywieniowe ma cel terapeutyczny, powodowało to zbyt znaczne rozszerzenie zakresu zwolnienia i należałoby uznać, że każda usługa, która może nawet w odległej perspektywie skutkować zapobieżeniem pewnym chorobom, byłaby objęta zwolnieniem.

Dodatkowo Trybunał uznał, że takie doradztwo nie jest jednym świadczeniem kompleksowym wraz z usługami związanymi z poprawą kondycji fizycznej. Doradztwo żywieniowe ma cele zdrowotne i estetyczne, a nie sportowe.

FIRMA Z (RABATY POŚREDNIE)³

Firma Z jest apteką, która dostarcza leki z Niderlandów do Niemiec. Apteka ta dostarcza leki kasie chorych, a następnie te produkty są dostarczane osobom objętym ubezpieczeniem zdrowotnym (pacjentom). Następnie apteka udziela rabatu pacjentom. W związku z tym powstało pytanie, czy apteka ta może obniżyć swoją podstawę opodatkowania VAT o rabat udzielony ostatecznym nabywcom leków. W tej sytuacji mamy zatem do czynienia z dwoma transakcjami: po pierwsze, wewnątrzspółnotową dostawą dokonywaną przez aptekę z Niderlandów dla kasy chorych w Niemczech, a po drugie, dostawą dokonywaną przez kasę chorych dla pacjentów. Trybunał uznał, że w takim przypadku apteka nie może obniżyć podstawy opodatkowania VAT.

DANSKE BANK (ZAGRANICZNY ODDZIAŁ GRUPY VAT)⁴

Danske Bank jest spółką z siedzibą w Danii. Prowadzi działalność w Szwecji za pośrednictwem swojego szwedzkiego oddziału. Spółka należy do duńskiej grupy VAT. Korzysta ona z platformy informatycznej, która jest wspólna dla wszystkich zakładów spółki. Koszty związane z korzystaniem z platformy są przypisywane również do szwedzkiego oddziału. W takim wypadku powstało pytanie, czy szwedzki oddział duńskiej spółki, która należy do duńskiej grupy VAT, należy uznać za odrębnego podatnika. Trybunał odpowiedział pozytywnie na to pytanie: duńska spółka oraz jej oddział szwedzki powinny być traktowane jako odrębni podatnicy dla celów VAT.

P. (KARTY PALIWOWE A PUSTE FAKTURY)⁵

Spółka prowadziła działalność w zakresie dystrybucji paliwa przy użyciu kart paliwowych. Stacje paliw wystawiały fakturę z tytułu sprzedaży paliwa na spółkę, a spółka wystawiała fakturę na odbiorcę paliwa. Organ podatkowy zakwestionował ten sposób fakturowania. Uznał on, że dostawa paliwa miała miejsce pomiędzy stacją paliw a odbiorcą paliwa (własność paliwa „nie przechodziła” przez spółkę). W związku z tym faktury wystawione przez spółkę na odbiorcę paliwa były, zdaniem organu podatkowego, fakturami „pustymi”, a zatem miał do nich zastosowanie art. 108 ustawy o VAT (art. 203 dyrektywy VAT).

Co istotne, podatnik wystawiał faktury w ten sposób, opierając się

na utrwalonej linii interpretacyjnej polskich organów podatkowych w tym zakresie. Trybunał uznał, że podatnik ma prawo do skorygowania swoich faktur i nie ma obowiązku zapłaty VAT z art. 203 dyrektywy. Działal on bowiem w dobrej wierze, opierając się na utrwalonej linii interpretacyjnej.

Q-GMBH (USŁUGI UBEZPIECZENIOWE – ZWOLNIENIE)⁶

Spółka Q prowadzi specyficzną działalność związaną z ubezpieczeniami. Udziela ona licencji produktu ubezpieczeniowego dla zakładu ubezpieczeń, jak również wykonuje dla tego zakładu czynności pośrednictwa oraz zarządza ona również zawartymi umowami ubezpieczenia. Na tym tle powstało pytanie, czy takie świadczenie lub świadczenia można uznać za jedną kompleksową usługę dla celów VAT objętą zwolnieniem. Trybunał odpowiedział negatywnie na to pytanie. Nie mogą one być jako całość uznane za zwolnione z VAT.

GRUPA WARZYWNA⁷ (SANKCJA VAT NIEPROPORCJONALNA)

Polski podatnik nabył nieruchomość. Otrzymał fakturę z wykazaną kwotą podatku VAT oraz zapłacił cenę nabycia. Odliczył również VAT naliczony wykazany na takiej fakturze. Organ podatkowy w trakcie kontroli uznał, że transakcja nie podlegała jednak opodatkowaniu VAT. Podatnik nie miał zatem prawa do odliczenia podatku naliczonego. Po kontroli podatnik złożył deklarację korygującą, zgadzając się z organem podatkowym, a zatem korygując „in minus” odliczony podatek naliczony. Pomimo złożenia korekty organ zastosował sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania wynoszącego

20% kwoty podatku. Trybunał uznał, że w takiej sytuacji stosowanie sankcji VAT jest nieproporcjonalne. Sąd unijny zwrócił w szczególności uwagę na to, że niedopuszczalne jest stosowanie takiej sankcji bez rozróżnienia sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu, od tej, w której wynika to z oszustwa.

FINANZAMT FÜR KÖRPERSCHAFTEN BERLIN⁸ (WARUNKI ZAŁOŻENIA GRUPY VAT)

Wyrok w sprawie C-868/19 dotyczył specyficznych przepisów niemieckich dotyczących grup VAT. Trybunał uznał, że spółka osobowa może stworzyć grupę VAT, a niedopuszczalne jest wprowadzenie dodatkowego warunku, że wspólnikami spółki osobowej są osoby włączone pod względem finansowym do przedsiębiorstwa podmiotu dominującego.

ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES I DE LA TVA⁹ (ADWOKAT I USŁUGI SPOŁECZNE)

Sprawa o powyższym oznaczeniu dotyczyła luksemburskiego adwokata. Wykonywał on między innymi usługi na rzecz osób ubezwłasnowolnionych w celu zapewnienia im ochrony w ramach czynności cywilnoprawnych. Zadania te były powierzane przez organ sądowy, a wynagrodzenie było ustalone w sposób ryczałtowy na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku z uwzględnieniem danej osoby ubezwłasnowolnionej. Trybunał uznał, że taka działalność jest działalnością gospodarczą. Takie usługi są ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, a adwokat wykonujący takie usługi może być potencjalnie zaliczony do podmiotów

o charakterze społecznym, co jest konieczną przesłanką zwolnienia jego usług. Czy jednak usługi te ostatecznie mogą zostać zwolnione z VAT, stało się przedmiotem dalszych szczegółowych (i w istocie niezbyt czytelnych) wywodów Trybunału.

SK TELECOM¹⁰ (USŁUGI ROAMINGOWE Z PAŃSTWA TRZECIEGO)

SK Telecom jest spółką z siedzibą w Korei Południowej. Świadczyła ona usługi telefonii komórkowej dla Koreańczyków. Mogli oni korzystać jednak z telefonów również m.in. w Austrii w ramach roamingu. W związku z tym spółka obciążała swoich klientów opłatami roamingowymi. Zdaniem urzędu skarbowego te opłaty podlegały opodatkowaniu VAT w Austrii na podstawie art. 59a Dyrektywy VAT, zgodnie z którym państwo członkowskie może uznać w określonych tam sytuacjach, że m.in. usługi telekomunikacyjne są opodatkowane na terytorium danego państwa członkowskiego, „jeżeli faktyczne użytkowanie i wykorzystanie usług ma miejsce na jego terytorium”. Trybunał uznał, że przepis ten może mieć zastosowanie do opisanej sytuacji, a zatem usługi takie mogą być opodatkowane na terytorium Austrii.

DYREKTOR IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W KATOWICACH¹¹ (STAWKA VAT W GASTRONOMII)

Spółka prowadzi sieć placówek gastronomicznych. Serwuje dania takie jak kanapki, sałatki, frytki, koktajle. Organ podatkowy uznał, że cała sprzedaż powinna być uznana za usługi związane z żywnością, które podlegają opodatkowaniu stawką 8% VAT, a nie za dostawy dań gotowych, do których ma zasto-

sowanie stawka 5%. Istotą problemu było zatem to, czy sprzedaż posiłków na różne sposoby (w szczególności na miejscu oraz na wynos) powinna być opodatkowana różnymi stawkami VAT (choć problem w rzeczywistości jest o wiele głębszy).

Trybunał uznał, że pojęcie „usług restauracyjnych i cateringowych” obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta końcowego. Jeżeli klient końcowy podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych mu przez podatnika w związku z konsumpcją dostarczonej żywności, należy uznać, że z dostawą tej żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca.

Dlatego też – jak się wydaje – linia podziału pomiędzy dostawami i usługami opodatkowanymi stawkami 5% oraz 8% powinna pokrywać się z linią podziału pomiędzy usługami restauracyjnymi a dostawą towarów.

TECHNORENT INTERNATIONAL¹² (ODSETKI OD OPÓŹNIONEGO ZWROTU VAT)

Dwaj podatnicy austriaccy otrzymali zwroty VAT po przedłużającej się procedurze. Przepisy austriackie nie przewidywały jednak odsetek z tytułu opóźnionego zwrotu. Trybunał uznał, że takie odsetki z tytułu opóźnienia państwo członkowskie ma obowiązek wypłacić już na podstawie samego prawa unijnego (z pewnymi zastrzeżeniami).

ALTI¹³ (ODPOWIEDZIALNOŚĆ SOLIDARNA ZA ODSETKI OD ZALEGŁOŚCI)

W tej sprawie bułgarska spółka zakupiła sprzęt rolniczy od spółki

powiązanej w warunkach wskazujących na potencjalne oszustwo podatkowe. Sprzedawca nie zapłacił VAT wynikającego z tej transakcji. W takiej sytuacji, zgodnie z bułgarskimi przepisami, nabywca był solidarnie odpowiedzialny za zaległość podatkową. Organy podatkowe uznały, że ta odpowiedzialność obejmuje nie tylko kwotę samej zaległości, ale również odsetek za zwłokę. Trybunał uznał, że takie stanowisko organu podatkowego jest dopuszczalne.

TITANIUM¹⁴ (NIERUCHOMOŚĆ A STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI)

Titanium to spółka z siedzibą na wyspie Jersey. Zajmuje się zarządzaniem nieruchomościami. Wynajęła ona swoją wiedeńską nieruchomość dla dwóch austriackich przedsiębiorców. Posługiwała się przy tym podwykonawcami austriackimi w zakresie dostarczania przez nich usług podatkowych oraz księgowych. Austriackie organy podatkowe uznały, że Titanium ma stałe miejsce prowadzenia działalności w Austrii, a zatem powinna płacić VAT w Austrii od usług wynajmu. Trybunał nie zgodził się z takim podejściem. Uznał, że w tej sytuacji spółka nie ma zasobów ludzkich w Austrii, które umożliwiałyby niezależną działalność. Z tego też względu nie można mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności spółki w Austrii.

ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ¹⁵ (UPADŁOŚĆ A PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ)

Rumuńska spółka została postawiona w stan upadłości. Organy podatkowe uznały, że skoro tak, to dzia-

łalność spółki od tej chwili służy jedynie upłynnieniu majątku i dlatego też nie jest ona działalnością gospodarczą. Nie ma zatem prawa do odliczenia podatku naliczonego. Trybunał nie podzielił tego zdania. Uznał on, że tak długo, jak spółka działa na rynku (nawet w stanie upadłości), tak długo pozostaje podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. ↩



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

1_Wyrok z 3.03.2021 r., C-7/20, Hauptzollamt Münster.

2_Wyrok z 4.03.2021 r., C-581/19, Frenetikexito.

3_Wyrok z 11.03.2021 r., C-802/19, Firma Z.

4_Wyrok z 11.03.2021, C-812/19, Danske Bank.

5_Wyrok z 18.03.2021, C-48/20, P.

6_Wyrok z 25.03.2021, C-907/19, Q-GmbH.

7_Wyrok z 15.04.2021, C-935/19, Grupa Warzywna.

8_Wyrok z 15.04.2021, C-868/19, Finanzamt für Körperschaften Berlin.

9_Wyrok z 15.04.2021 r., C-846/19, Administration de l'Enregistrement, des Domaines i de la TVA.

10_Wyrok z 15.04.2021 r., C-593/19, SK Telecom.

11_Wyrok z 22.04.2021 r., C-703/19, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach.

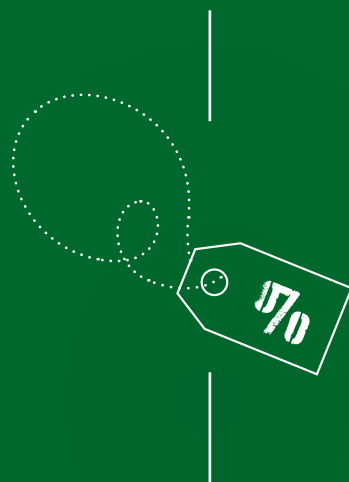
12_Wyrok z 12.05.2021 r., C-844/19, technoRent International i in.

13_Wyrok z 20.05.2021 r., C-4/20, ALTI.

14_Wyrok z 03.06.2021 r., C-931/19, Titanium.

15_Wyrok z 03.06.2021 r., C-182/20, AdministraȚia JudeȚeană a Finanțelor Publice Suceava i in.

(Długa) historia podatku od sprzedaży detalicznej w Polsce



Ostatecznie, po długoletnim sporze sądowym pomiędzy Polską a Komisją Europejską, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: „TSUE” lub „Trybunał”) zajął stanowisko w sprawie poboru podatku od sprzedaży detalicznej w Polsce. Trybunał w swoim orzeczeniu potwierdził, że polski podatek handlowy nałożony na sklepy o największych obrotach i obowiązujący w Polsce od 1 stycznia 2021 roku nie narusza prawa Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa.

NATALIA ROSADA

Ustawą z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej¹ (dalej jako „Ustawa”) wprowadzono do polskiego systemu podatkowego zupełnie nową daninę – **podatek od sprzedaży detalicznej**. Przepisy Ustawy weszły w życie z dniem 1 września 2016 r. i zgodnie z jej pierwotnym brzmieniem miały zastosowanie do przychodów ze sprzedaży detalicznej osiągniętych od tego dnia.

O podatku od sprzedaży detalicznej słów kilka

Podatek od sprzedaży detalicznej należy do podatków o charakterze przychodowym. Jego pobór jest jednofazowy – opodatkowanie następuje jednokrotnie (nie jest pobierany na każdym kolejnym etapie obrotu). Konstrukcja podatku zakłada brak kaskadowego nakładania się podatku przez zastosowanie mechanizmu odliczenia podatku pobranego w poprzednich etapach obrotu. Powyższe cechy odróżniają podatek od sprzedaży detalicznej od podatku od towarów i usług. Oznacza to, że nie można utożsamiać tych dwóch podatków.

Jednocześnie wskazać należy, że podatek od sprzedaży detalicznej ma charakter podatku **bezpośredniego**. Jest on związany bezpośrednio z osiąganiem przez podatnika przychodem z tytułu sprzedaży detalicznej na rzecz konsumentów. Podatek nie jest więc przerzucany na konsumenta. Oznacza to, że ekonomiczny koszt podatku ponoszą sprzedawcy detaliczni, a nie konsumenci.

Wprowadzenie tego podatku, zgodnie z oczekiwaniem ustawodawcy, ma w szczególności przyczynić się do zwiększenia dochodów podatkowych budżetu państwa. Pochodną jego wprowadzenia ma być również wyrównanie ubytku dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych, w związku ze stosowaniem praktyk optymalizacyjnych skutkujących przy dużych przychodach zapłatą stosunkowo małego podatku lub wręcz brakiem jego zapłaty.

„Rzut oka” na zapisy ustawowe

W myśl art. 5 Ustawy przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest przychód ze sprzedaży detalicznej, a więc przychód uzyskany ze sprzedaży towarów osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej (konsumentom). Podatnikiem podatku, w myśl art. 4 Ustawy, jest sprzedawca detaliczny, przez którego zgodnie ze słowniczkiem ustawowym rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną, spółkę cywilną oraz jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej dokonującą sprzedaży detalicznej.

Zgodnie zaś z art. 8 Ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą osiągnięcia przez podatnika w danym miesiącu przychodu przekraczającego 17 000 000 zł i dotyczy przychodu powyżej tej kwoty osiągniętego od tej chwili do końca miesiąca. Natomiast w myśl art. 6 ust. 1 Ustawy podstawę opodatkowania podatkiem stanowi osiągnię-

ta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 000 000 zł.

Mając na uwadze art. 10 Ustawy, podatek należy regulować w miesięcznych okresach rozliczeniowych w terminie do dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał opodatkowany przychód.

Artykuł 9 Ustawy określa natomiast dwie stawki podatku:

- 1) 0,8% podstawy opodatkowania – w części, w jakiej podstawa opodatkowania nie przekracza kwoty 170 000 000 zł;
- 2) 1,4% nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę 170 000 000 zł – w części, w jakiej podstawa opodatkowania przekracza kwotę 170 000 000 zł.

Istota sporu

Komisja Europejska (dalej jako: „Komisja” lub „KE”) niespełna kilka tygodni po wejściu w życie Ustawy, decyzją z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa² (dalej jako: Pierwsza Decyzja), wszczęła przeciwko Polsce szczegółowe postępowanie wyjaśniające w odniesieniu do niedozwolonej pomocy publicznej realizowanej w ramach Ustawy. Na mocy tej decyzji Komisja nakazała niezwłoczne zawieszenie stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku do czasu podjęcia przez nią decyzji w sprawie jego zgodności z rynkiem wewnętrznym.

Następnie decyzją z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Pol-

skę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej³ (dalej jako: Druga Decyzja), Komisja wprowadzony przez polskiego ustawodawcę podatek uznała za niezgodny z zasadami funkcjonowania na wspólnym rynku. Wskazała w szczególności, że stanowi on pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i że został wprowadzony w życie w sposób niezgodny z prawem.

Komisja była zdania, że poprzez Ustawę niektóre przedsiębiorstwa, tj. te osiągające niższe przychody, byłyby korzystniej traktowane na gruncie podatkowym w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami zobowiązanymi do zapłaty podatku. Ponadto rezygnacja przez państwo z wpływów podatkowych, które osiągnęłyby, gdyby wszystkie spółki były opodatkowane według tej samej rzeczywistej średniej stawki podatkowej, pociągałaby za sobą przeniesienie zasobów państwowych na rzecz uprzywilejowanych przedsiębiorstw.

W Drugiej Decyzji Komisja przedstawiła dodatkowo konkretny przykład dotyczący opodatkowania trzech przedsiębiorstw sektora sprzedaży detalicznej, spośród których pierwsze osiąga miesięczne przychody w wysokości 10 mln PLN, drugie – w wysokości 100 mln PLN, a trzecie – w wysokości 750 mln PLN. Średnia stawka podatkowa w przypadku pierwszego przedsiębiorstwa wynosi 0, w przypadku drugiego – 0,664%, a w przypadku trzeciego – 1,246%.

Rząd polski celem zapobiegnięcia potencjalnym negatywnym konsekwencjom, w tym w szczególności konieczności zwrotu pobranego od przedsiębiorców podatku od sprzedaży detalicznej wraz z odsetkami bądź też nakazania zapłaty podatku przedsiębiorcom, którzy tę pomoc uzyskali – podjął działania blokujące pobór podatku, poprzez zawieszenie stosowania ustawy.

Próba odparcia zarzutów Komisji

Strona polska 30 listopada 2016 r. złożyła skargę do Sądu Unii Europejskiej (dalej jako Sąd UE) o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji Europejskiej o wszczęciu postępowania (sprawa T-836/16), a następnie w dniu 13 września 2017 r. – o stwierdzenie nieważności Drugiej Decyzji (sprawa T624/17). Sprawy zostały połączone początkowo na potrzeby ustnej części postępowania, a ostatecznie na potrzeby wydania wyroku.

W zaskarżonym wyroku⁴ Sąd UE orzekł, że Komisja niesłusznie uznała, iż wprowadzenie progresywnego podatku od przychodów ze sprzedaży detalicznej towarów skutkuje powstaniem selektywnej korzyści. Podkreślił ponadto, iż okoliczność, że podatek charakteryzuje się progresywną strukturą opodatkowania, kwotą wolną od podatku, pułapami opodatkowania lub innymi mechanizmami modulacji oraz że wynikiem tego są różne rzeczywiste poziomy opodatkowania w zależności od wysokości podstawy podlegającej opodatkowaniu w przypadku poszczególnych podatników lub według parametrów wspomnianych mechanizmów modulacji nie przekłada się koniecznie na istnienie selektywnej korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw.

Sąd UE wskazał też, że Komisja nie mogła wstępnie zakwalifikować spornego środka podatkowego jako nowej pomocy bez oparcia się na istnieniu uzasadnionych wątpliwości w tym zakresie w świetle ówczesnego stanu akt sprawy. W konsekwencji Sąd Unii Europejskiej stwierdził nieważność spornych decyzji, w tym nakazu zawieszenia spornego środka podatkowego towarzyszącego decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, bez rozstrzygnięcia w przed-

miocie pozostałych zarzutów, które zostały mu przedstawione.

Komisja od tego wyroku wniosła odwołanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Opinia Rzecznik Generalnej Trybunału

Juliane Kokott, będąca Rzecznikiem Generalnym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w opinii wydanej 15 października 2020 roku⁵ zaprezentowała pozytywne dla Polski stanowisko, uznając, że polskie regulacje dotyczące podatku od sprzedaży detalicznej nie naruszają prawa unijnego i jednocześnie zarekomendowała, aby Trybunał oddalił odwołanie Komisji i utrzymał w mocy wyrok Sądu UE.

Rzecznik w swojej opinii podkreśliła, iż w ostatnim czasie orzecznictwo Trybunału popiera stanowisko, w myśl którego opodatkowanie progresywne może być powiązane z obrotem, a w sytuacji braku uregulowań unijnych w danej dziedzinie państwowym członkowskim pozostawione są kompetencje do określania podstaw opodatkowania oraz rozkładania obciążenia podatkowego pomiędzy różne sektory gospodarki.

Orzeczenie TSUE

Jednak dopiero 16 marca 2021 roku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w orzeczeniu w sprawie C562/19 P⁶ ostatecznie udzielił odpowiedzi na zadawane przez ostatnie cztery lata pytanie, a mianowicie, czy polski podatek od sprzedaży detalicznej narusza prawo Unii Europejskiej?

Trybunał podobnie jak Sąd Unii Europejskiej uznał rację polskiego rządu, orzekając, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa człon-

Komisja wprowadzony przez polskiego ustawodawcę podatek **uznała za niezgodny** z zasadami funkcjonowania na wspólnym rynku.

kowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni, a więc stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego. Zdaniem TSUE stwierdzenie to ma również zastosowanie do pomocy państwa. Wynika to z tego, że poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, określenie cech konstytutywnych każdego podatku należy do uprawnień dyskrecyjnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej, przy czym uprawnienie to powinno w każdym razie być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii. Dotyczy to w szczególności wyboru stawki podatku, która może być proporcjonalna lub progresywna, ale także określenia podstawy opodatkowania i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.


TSUE zauważył przy tym, że prawo unijne w dziedzinie pomocy państwa co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie zdecydowały się na wybór progresywnych stawek opodatkowania mających na celu uwzględnienie zdolności podatkowej podatników. Okoliczność, że zastosowanie opodatkowania progresywnego jest w praktyce bardziej powszechne w dziedzinie opodatkowania osób fizycznych, nie oznacza – zdaniem TSUE – że zakazane jest korzystanie z tego opodatkowania

również w celu uwzględnienia zdolności podatkowej osób prawnych, w szczególności przedsiębiorstw. Tym samym więc prawo unijne nie stoi na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie progresywne opierało się na przychodzie również w przypadku, gdy nie ma ono na celu wyrównania negatywnych skutków, które mogłyby wyniknąć z działalności opodatkowanej.

Co więcej, w ocenie Trybunału, Komisja Europejska nie wykazała, że wskutek opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej dochodziłoby do stosowania tzw. środków dyskryminujących, mających na celu obejście wymogów wynikających z prawa Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa.

Podsumowanie

Na takie rozstrzygnięcie polski rząd czekał od września 2016 roku, kiedy to wskutek postawionych przez Komisję Europejską zarzutów domniemanego naruszenia przez Polskę prawa unijnego, musiał podjąć decyzję o zawieszeniu poboru podatku od sprzedaży detalicznej. Wyrok ostatecznie zakończył spór o zgodność wprowadzenia tego podatku z prawem unijnym pomiędzy Polską i Komisją, co skutkuje koniecznością uiszczenia tego podatku. Warto jednak przypomnieć, że Polska już po korzystnej opinii Rzecznik Generalnej Trybunału Juliane Kokott rozpoczęła pobie-

ranie podatku z dniem 1 stycznia 2021 r., nie czekając tym samym na rozstrzygnięcie sporu przez Trybunał. Szacowana wysokość wpływów z podatku od sprzedaży detalicznej to ok. 1,5 mld zł rocznie. 



NATALIA ROSADA,
DORADCA PODATKOWY

1_Tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 1293.

2_Decyzja Komisji (UE) z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN).

3_Decyzja Komisji (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej (notyfikowana jako dokument nr C(2017) 4449).

4_Wyrok Sądu z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej (Elektroniczny Zbiór Orzeczeń, ECLI:EU:T:2019:338).

5_Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 15 października 2020 r. do sprawy C-562/19 P Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej (Elektroniczny Zbiór Orzeczeń, ECLI:EU:C:2020:834).

6_Wyrok Trybunału Sprawiedliwości (wielka izba) z dnia 16 marca 2021 r. w sprawie C-562/19 P Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej (Elektroniczny Zbiór Orzeczeń, ECLI:EU:2021:201).

25 lat doradztwa podatkowego w Polsce

fotorelacja

15 września 2021,
Filharmonia Narodowa
w Warszawie







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:
**JACEK BAJSON, DR AGNIESZKA FRANCIK,
CEZARY KRYSIAK, DR MARCIN RYMASZEWSKI**

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

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@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**