

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

2

Czy przy korekcie JPK_VAT należy złożyć czynny żal?

MIKOŁAJ KONDEJ
BEATA GRODOWSKA



16

Przedawniona wiarygodność jako przychód

NATALIA ROSADA

26

VAT w Trybunale podsumowanie ostatniego kwartału

DR PAWEŁ MIKUŁA

36

Wadliwe podpisanie decyzji jako rażące naruszenie prawa

MAGDALENA GUŚCIORA

SPIS TREŚCI

- 2** Czy przy korekcie JPK_VAT należy złożyć czynny żal?
MIKOŁAJ KONDEJ, BEATA GRODOWSKA
- 6** Waluty wirtualne jako nowe źródło przychodów finansowych
Część 2
DR MARIUSZ MACUDZIŃSKI
- 16** Przedawniona wierzytelność jako przychód
NATALIA ROSADA
- 20** Polityka podatkowa kontra tajemnica doradcy podatkowego
AGNIESZKA CZERNIK
- 26** VAT w Trybunale – podsumowanie ostatniego kwartału
DR PAWEŁ MIKUŁA
- 30** Zarzut wygaśnięcia obowiązku z powodu przedawnienia.
Wybrane zagadnienia
DR MARCIN RYMASZEWSKI
- 36** Wadliwe podpisanie decyzji jako rażąco naruszenie prawa – uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2021 r., sygn. I FSK 743/18
MAGDALENA GUŚCIORA
- 42** Model wspierania inwestycji w PSI po nowelizacji ustawy o wspieraniu nowych inwestycji w związku z COVID-19
DR PAWEŁ SANCEWICZ



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy

Na wstępie chciałbym podziękować za wszystkie uwagi i opinie na temat specjalnego wydania Kwartalnika Doradca Podatkowy, który trafił do Państwa rąk przed wakacjami. W imieniu całego Kolegium ds. Wydawnictw KRDP, dziękuję za wszystkie miłe słowa i uznanie ze strony Czytelników. Szczególne podziękowania należą się też naszym wyjątkowym autorom: wysoka jakość okolicznościowego numeru naszego periodyku to przede wszystkim ich zasługa.

Świętowanie 25-lecia zawodu doradcy podatkowego w Polsce i 20-lecia uformowania się samorządu doradców podatkowych potrwa do końca tego roku. Już 13 września w Filharmonii Narodowej odbędzie się uroczysta gala z udziałem znakomitych gości. Ale w błędzie jest ten, kto pomyśli, że jubileuszowy rok to dla doradców podatkowych tylko czas świętowania i celebracji ćwierćwiecza tego zawodu w Polsce. Gdy większość naszych rodaków korzysta z pięknej wakacyjnej pogody, doradcy podatkowi wciąż mają pełne ręce roboty.

Mimo znanego i wielokrotnie poruszanego przez doradców problemu – nadmiaru legislacji podatkowej wątpliwej jakości, urzędnicy resortu finansów

i politycy nie zwalniają tempa. Dosłownie w chwili, gdy zamykaliśmy ten numer, zostały publicznie zaprezentowane projekty ustawy tzw. Polskiego Ładu – czyli pakietu ustaw, które mają po raz kolejny (czy ktoś jeszcze wie który raz?) zrewolucjonizować system podatkowy w Polsce. Tak przynajmniej twierdzą autorzy tych zmian. Szkoda tylko, że tak kluczowe dla przedsiębiorców projekty podatkowe mają być procedowane w ekspresowym tempie, co grozi uchwaleniem przepisów niskiej jakości, które zamiast ułatwić płacenie podatków, będą kolejnym obciążeniem dla podatników.

W tej sytuacji, tak jak to miało miejsce wiele razy wcześniej, to na doradcach podatkowych będzie ciążył trud pomocy podatnikom: wyjaśnienia i zastosowania w praktyce ekspresowo wprowadzonych zmian. Dlatego już w kolejnym numerze przyjrzymy się propozycjom rządu, a tymczasem polecam Państwu artykuły z bieżącego numeru.

Uważny czytelnik znajdzie w tym numerze coś jeszcze. W pierwszej połowie roku dobiegł końca proces wyboru nowego logo Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Rebranding samorządu i jego organów wywołał żywe dyskusje na ten temat. Dlatego w tym numerze postanowiliśmy poświęcić trochę miejsca na prezentację nowego znaku graficznego KIDP oraz zademonstrowanie przykładów jego zastosowania.

Z życzeniami dobrej lektury,

PAWEŁ PRUS
REDAKTOR NACZELNY KWARTALNIKA
DORADCA PODATKOWY

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

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

Czy przy korekcie
JPK_VAT
należy złożyć czynny żal?



Od 1 października 2020 r. weszły w życie zmiany, mające na celu uproszczenie obowiązków sprawozdawczych w tym podatku, poprzez połączenie składanych dotychczas odrębnie informacji o prowadzonej ewidencji w formie JPK_VAT oraz deklaracji VAT-7M/VAT-7K.

MIKOŁAJ KONDEJ, BEATA GRODOWSKA

Zgodnie z nowymi rozwiązaniami dotychczasowe deklaracje VAT-7 i VAT-7K i informacja o ewidencji są zastępowane przez przesyłany łącznie jeden dokument elektroniczny JPK_VAT, w formie JPK_V7M lub JPK_V7K.

Po zmianach przepisów JPK_VAT z deklaracją to dokument elektroniczny, który składa się z dwóch części:

- deklaracji VAT, jak i
- ewidencji VAT (zestawu informacji o zakupach i sprzedaży za dany okres).

Korekty nowego JPK_VAT mogą dotyczyć bądź jednej ze wskazanych części, bądź obu naraz.

JPK VAT a KKS

Złożenie nieprawidłowego JPK_VAT może mieścić się w zakresie znamion szeregu czynów zabronionych z kodeksu karnego skarbowego, w tym m.in.:

- art. 56 kks - przewidującego odpowiedzialność karną skarbową podatnika, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie,
- art. 61 kks – przewidującego odpowiedzialność karną skarbową podatnika prowadzącego nierzetelnie księgi (ewidencja składana w ramach JPK_VAT jest na gruncie KKS uznawana za księgę podatkową),

— art. 61a kks – przewidującego odpowiedzialność karną skarbową podatnika przesyłającego nierzetelne księgi.

Nierzetelnym prowadzeniem jest zarówno prowadzenie polegające na ujmowaniu w księgach zdarzeń niemających miejsca w rzeczywistości, jak i nieujmowanie pewnych zdarzeń, które faktycznie miały miejsce.

Należy zwrócić uwagę, że zarówno art. 61 kks, jak i art. 61a kks konstytuują czyny zabronione kwalifikowane jako przestępstwa skarbowe. Ewentualne skazanie za takie czyny może więc dotkliwie konsekwencje, rzutując m.in. na status karalności sprawcy. Jedynie w wypadkach mniejszej wagi¹, których definicja w KKS jest stosunkowo nieprecyzyjna, na sprawcę nakłada się grzywnę, jak za wykroczenie skarbowe.

Z odpowiedzialnością karną skarbową może wiązać się również sytuacja, w której podatnik mimo posiadania informacji stanowiących podstawę do skorygowania JPK_VAT, nie przeprowadzi takiej korekty w ustawowym terminie. Zgodnie bowiem z art. 109 ust. 3e ustawy o VAT podatnik w terminie 14 dni od dnia (1) stwierdzenia przez podatnika, że przesłana ewidencja zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, lub (2) zmiany danych zawartych w przesłanej ewidencji – podatnik jest obowiązany przesłać korektę ewidencji na zasadach określonych w art. 99 ust. 11 ustawy o VAT. Brak terminowego złożenia takiej korekty stanowi, na gruncie art. 61 § 3 kks, wykroczenie skarbowe.

Warunki odpowiedzialności karnej skarbowej

Co do zasady, formalnym warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest przypisanie konkretnej osobie winy umyślnej. O winie umyślnej mówi się wtedy, gdy sprawca ma zamiar dokonania czynu zabronionego, tj. chce go popełnić albo przewiduje możliwość jego popełnienia i godzi się na to. W przypadkach, w których konieczność korekty JPK_VAT nie jest spowodowana działaniem umyślnym, a złożenie korekty następuje w ustawowym terminie, nie ma więc podstaw do pociągnięcia kogokolwiek do odpowiedzialności karnej-skarbowej.

Praktyka pokazuje jednak, że polskie organy podatkowe bardzo często nie badają kwestii zawinienia². Może to skutkować próbami wymierzenia odpowiedzialności karnej-skarbowej podmiotom, które czynu zabronionego dopuściły się nieumyślnie. Dodatkowo na gruncie prawa karnego skarbowego występują trudności w odróżnieniu zamiaru ewentualnego, występującego gdy sprawca przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego i godzi się na to, od nieumyślności świadomej, definiowanej jako sytuacja, w której sprawca, nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał. Doświadczenie pokazuje więc, że złożenie czynnego żalu może, przy jego właściwym sformułowaniu, po-

zostawać działaniem ostrożnościowym, minimalizującym ryzyko sporów z władzami fiskalnymi.

Wyłączenie odpowiedzialności na podstawie art. 16a KKS

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że pełnej ochrony przed odpowiedzialnością karną skarbową w przypadku korekty JPK_VAT nie wydaje się gwarantować art. 16a kks. Przepis ten wyłącza odpowiedzialność karną skarbową sprawcy w przypadku złożenia przez niego deklaracji podatkowej i uiszczenia w całości należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie. Niemniej zakres jego stosowania jest ograniczony.

Po pierwsze, z literalnego brzmienia art. 16a kks wynika, że zwolnienie z odpowiedzialności na podstawie art. 16a kks dotyczy wyłącznie osoby składającej korektę deklaracji. Regulacja ta nie zagwarantuje więc bezpieczeństwa osobom, którym obok osoby składającej deklarację mogłaby być przypisana wina za popełnienie czynu zabronionego

Po drugie, zgodnie z dotychczas prezentowanym przez orzecznictwo i część doktryny podejściem, wyłączenie odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie art. 16a kks dotyczy tylko tych czynów zabronionych, które wiążą się ze złożeniem deklaracji podatkowej³. Choć prezentowane są również stanowiska przeciwne⁴, istnieje więc ryzyko, że złożenie korekty JPK_VAT nie będzie chroniło podatnika przed odpowiedzialnością karną skarbową m.in. związaną z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg czy przedłożeniem organowi nierzetelnej ewidencji VAT.

Powyższe stanowisko potwierdza odpowiedź Ministerstwa Finansów na pytania Dziennika Gazety

Prawnej⁵, w której wskazano, że złożenie prawnie skutecznej korekty JPK_VAT nie wyłącza odpowiedzialności za ewentualne czyny zabronione niezwiązane z częścią deklaracyjną JPK_VAT. W efekcie Ministerstwo Finansów w odpowiedzi udzielonej dla Dziennika Gazety Prawnej stanęło na stanowisku, że dla wyłączenia odpowiedzialności karnej skarbowej dotyczącej nieprawidłowości w części ewidencyjnej JPK_VAT konieczne jest złożenie przez podatnika tzw. czynnego żalu.

Wyłączenie odpowiedzialności karnej na podstawie czynnego żalu

Czynny żal to zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego kierowane do organów ścigania, zawierające istotne okoliczności tego czynu, w szczególności wskazujące na osoby współdziałające w jego popełnieniu. Zawiadomienie takie wyłącza odpowiedzialność karną skarbową tylko wtedy, gdy zostaną spełnione warunki formalne, m.in. w wyznaczonym terminie zostanie uiszczona należność publicznoprawna uszczuplona popełnieniem określonego czynu zabronionego. Zawiadomienie takie jest nieskuteczne, jeśli zostanie złożone (a) w czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; lub (b) po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przeszukania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony. Z dobrodziejstw czynnego żalu nie mogą skorzystać też sprawy wymienieni w art. 16 § 6 kks⁶.

Czy składać czynny żal, czy też nie?

Złożenie czynnego żalu, po weryfikacji czy będzie on prawnie skuteczny, wydaje się zasadne we wszystkich tych sprawach, w przypadku których możliwe jest przypisanie winy umyślnej, tzn. w szczególności gdy:

- osoby przygotowujące pierwotną deklarację posiadały wiedzę, iż jest ona nierzetelna (np. świadomie nie uwzględniły one w niej części posiadanych dokumentów),
- doszło do umyślnego przekroczenia 14-dniowego terminu na korektę od daty powzięcia wiadomości o zaistnieniu podstaw do jej przygotowania.

Obecnie brak jest praktyki, jak organy podatkowe będą podchodzić do korekty JPK_VAT, której nie będzie towarzyszył czynny żal. Nie można wykluczyć, iż będą one aktywnie weryfikowały, czy w takich przypadkach istnieją podstawy do nałożenia na podatników odpowiedzialności karnej skarbowej.

Z jednej strony zapobiegawcze złożenie czynnego żalu może minimalizować ryzyko sporu, również tam gdzie nie występuje wina umyślana. Z drugiej strony nieumiejętnie sformułowany czynny żal może być postrzegany jako przyznanie się podatnika do tego, iż umyślnie popełnił czyn zabroniony. Tymczasem nigdy nie wiadomo, czy na moment złożenia takiego dokumentu organy podatkowe nie posiadają już udokumentowanej wiadomości o zaistniałych nieprawidłowościach (np. na podstawie danych zebranych od innych podatników), a co za tym idzie, czy złożone zawiadomienie będzie skuteczne. Ponadto regularne składanie przez podatnika czynnego żalu, zawierającego przyznanie się do czynu zabronionego, może przyciągać uwagę organów skarbowych.

Kompromisowym podejściem dla podmiotów chcących zminima-


lizować ryzyko w przypadkach, gdy umyślność może być dyskusyjna, jest składanie przed korektą pliku, przez wszystkie osoby, którym potencjalnie można by przypisać sprawstwo, pisma dogłębnie wyjaśniającego przyczyny i okoliczności korekty. Wydaje się, że pismo takie nie musi koniecznie zawierać przyznania się do umyślnego popełnienia czynu zabronionego, by mogło zostać zakwalifikowane jako czynny żal. Z art. 16 par. 1 kks wynika bowiem, że wystarczające będzie wskazanie w nim "istotnych okoliczności czynu", który przez organy potencjalnie mógłby zostać uznany za konstytuujący czyn zabroniony. Dla skuteczności czynnego żalu nie wydaje się więc konieczne przyznanie się przez sprawców do popełnienia wykroczenia czy przestępstwa. Wystarczy że przedstawią oni fakty, nie muszą zaś dokonywać ich kwalifikacji prawnej. Złożenie wyjaśnienia przyczyn korekty, bez przyznania się do winy, wydaje się dawać podatnikowi z jednej strony możliwość odwoływania się do ochrony wynikającej z art. 16 par. 1 kks, z drugiej zaś dowodzenia w razie uznania przez organy czynnego żalu za bezskuteczny, iż czyn został popełniony nieumyślnie.

Uwagi *de lege ferenda*

Wydaje się, że wielu przedsiębiorców może nie będzie mieć świadomości, że JPK_VAT na gruncie prawnym składa się z dwóch części – deklaracyjnej i ewidencyjnej. W efekcie składając korektę JPK_VAT, mogą pozostawać oni w błędnym przekonaniu, iż przed odpowiedzialnością karną skarbową chroni ich art. 16a kks. Obecna redakcja przepisów wydaje się stanowić więc swoistą pułapkę dla mniej doświadczonych podatników.

Generuje ona przy tym bardzo istotne obciążenia biurokratyczne zarówno dla podatników, jak i dla administracji skarbowej. Ponieważ w wielu przypadkach to, czy podatnikowi można przypisać winę za błędy w ewidencji JPK_VAT, może pozostawać niejasne (potencjalnie sporne), podatnicy będą skłonni do składania przy każdej korekcie, z ostrożności, czynnego żalu. Jeżeli taka praktyka utrwali się, będzie to oznaczało obieg dużej ilości pism między administracją skarbową a przedsiębiorcami oraz obciążenia związane z koniecznością ich procedowania.

W związku z tym zasadne wydaje się postulowanie uzupełnienia art. 16a Ustawy KKS ustęp drugi przewidującego, że w przypadku zło-

żenia wraz z deklaracją prawnie skutecznej korekty ewidencji, podatnik jest zwolniony z odpowiedzialności karnej, pod warunkiem uregulowania zaległości podatkowej. Wprowadzenie takiej normy rozciągałoby dotychczas obowiązującą zasadę dotyczącą wyłączenia odpowiedzialności karnej w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji również na część ewidencyjną JPK_VAT. 

MIKOŁAJ KONDEJ,
DORADCA PODATKOWY

BEATA GRODOWSKA,
DORADCA PODATKOWY

W odpowiedzi na interwencje doradców podatkowych oraz przesłanie niniejszego tekstu do Ministerstwa Finansów zapowiedziało ono nowelizację przepisów [Przypis: Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 19 kwietnia 2021 r. SP9.8022.4.2021 (niepublikowana)]. Zgodnie z udzielonymi informacjami został przygotowany projekt zmiany art. 16a ustawy o kks. Jego intencją jest to, aby instytucja czynnego żalu miała zastosowanie również w sytuacji złożenia korekty JPK_V7 dotyczącej wyłącznie części ewidencyjnej lub korekty obu części JPK_V7 – deklaracyjnej i ewidencyjnej.

1_Przypadek mniejszej wagi to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z § 6 (obecnie: 14 000 zł), a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zastępujących na uwzględnienie.

2_Tak m.in. L.Wilk, Komentarz do art. 4 KKS [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, L. Wilk, J. Zagrodnik, Legalis/el.

3_I. Zgoliński [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, red. I. Zgoliński, Lex/el., Komentarz do art. 16a KKS; Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2012 r. I KZP 3/12.

4_G. Łabuda [w:] Kardas Piotr, Łabuda Grzegorz, Razowski Tomasz, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex/El., Komentarz do art. 16a KKS.

5_<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1493268.nowy-jpk-2020-korekta-kks-czynny-zal.html>.

6_Zgodnie z art. 16 § 6 kks przepisu § 1 nie stosuje się wobec sprawcy, który: (1) kiero-

wał wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego, (2) wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego, (3) zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienie przestępstwa skarbowego albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba że zawiadomienia, o którym mowa w § 1, dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku, (4) nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony.

Waluty wirtualne

jako nowe źródło
przychodów finansowych

Część 2



Artykuł stanowi kontynuację tematu poświęconego walutom wirtualnym (walutom kryptograficznym, kryptowalutom). Podjęto w nim próbę zdefiniowania waluty wirtualnej, a także umiejscowienia jej w systemach płatniczych państw, jak i w szerszym międzynarodowym obrocie finansowym. Odniesiono się również do obrotu walutami wirtualnymi w regulacjach prawa podatkowego - w tej części w całości poświęconej podatkowi dochodowym.

DR MARIUSZ MACUDZIŃSKI

Kryptowaluty, waluty wirtualne – definicja pojęć, odniesienie normatywne

W systemie prawa polskiego zdefiniowano wyłącznie pojęcie „waluty wirtualnej”. Jak stanowi art. 5a pkt 33a u.PIT oraz art. 4a pkt 22a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: u.CIT) przez walutę wirtualną należy rozumieć walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu². Obie ustawy posługują się zatem definicją takiej waluty pochodzącą z poza systemu podatkowego.

Zgodnie z brzmieniem tej jednostki redakcyjnej, walutę wirtualną należy rozumieć jako cyfrowe odwzorowanie wartości, które **nie jest**:

- prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez Narodowy Bank Polski, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,
- międzynarodową jednostką rachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,
- pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych³,
- instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁴,
- wekslem lub czekiem

oraz jest wymienne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako

środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

Niniejsza definicja waluty wirtualnej stanowi koncepcję jej rozumienia poprzez to, czym ta waluta w istocie nie jest. Abstrahując jed-

cyfrowe (tokeny) wykorzystywane do płacenia za „treści cyfrowe”, „przedmioty wirtualne”, czy usługi. I tak, np. token oznaczony w danym systemie (np. grze komputerowej) jako „X” może służyć – w ramach tego systemu (gry) – do nabycia przedmiotu lub usługi o wartości

Przez walutę wirtualną należy rozumieć walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

nak od tak przyjętego znaczenia tego pojęcia, warto odnieść się do istotnych jego cech w znaczeniu pozytywnym.

Jak przyjęto, waluta wirtualna jest cyfrowym odwzorowaniem wartości⁵. Posłużenie się sformułowaniem „cyfrowe odwzorowanie wartości” wynikać może z (początkowego – jeszcze sprzed kilku lat) koncentrowania się (międzynarodowych gremiów finansowych) na takich „jednostkach cyfrowych”, które w obrocie gospodarczym służą w istocie do „odwzorowywania” prawnych środków płatniczych w świecie wirtualnym. Chodzić może o różnego rodzaju jednostki

100 USD. Sam w sobie poza daną grą nie reprezentuje on żadnej wartości. Natomiast w ramach danego systemu odwzorowuje (kalkuje, symbolizuje) pewną wartość ze świata realnego⁶. Jednostka kryptowaluty może bowiem reprezentować pewną wartość, ale przecież jej nie odwzorowuje⁷.

Z kolei prawne środki płatnicze na terenie Rzeczypospolitej Polskiej emitowane przez NBP, to zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim⁸ banknoty i monety opiewające na złote i grosze. Formuła „prawnego środka płatniczego” zawiera w sobie dotychczasową treść

normatywną przepisów o świadczeniach pieniężnych i ustroju pieniężnym, w tym także element obligatoryjnej mocy umarzania zobowiązań pieniężnych (który poprzednio był zaznaczany oddzielnie od cechy „obiegowości” znaków pieniężnych)⁹.

czynienia z walutą w rozumieniu istniejących przepisów prawa¹¹. Określenie waluta ma tym samym formę umowną, gdyż waluty wirtualne nie są walutami z prawnego punktu widzenia¹². Wydaje się tym samym, że pełnią one rolę bardzo

w oparciu o nieaktualną i niepełną wiedzę (starowiedzę)¹⁵.

Waluta wirtualna nie została uznana również za międzynarodową jednostkę rozrachunkową (ang. special drawing rights - SDR). SDR-em jest umowna jednostka mone-

Na tle prawa cywilnego tylko świadczenie wyrażone w walucie (polskiej lub obcej) jest świadczeniem pieniężnym. Wydaje się tym samym, że pełnią one rolę bardzo zbliżoną do tradycyjnego pieniądza, jednak pieniądzem w świetle obowiązujących teorii ekonomii i finansów nie są.

Od znaków pieniężnych należy natomiast odróżnić „pieniądz bankowy”, który nie jest emitowany przez NBP i nie występuje w postaci znaków pieniężnych, a jedynie w formie jednostek pieniężnych. Nie może być więc utożsamiany z pieniądzem, o którym stanowi art. 31 ustawy o NBP. Pieniądz bankowy jako rodzaj pieniądza bezgotówkowego, jest przyjmowany w obrocie jako środek płatniczy, służący do zwalniania z zobowiązań pieniężnych, a więc może występować jako desygnat pojęcia „inne środki płatnicze”¹⁰. Pełni przede wszystkim funkcję rozliczeniową.

Na tle prawa cywilnego tylko świadczenie wyrażone w walucie (polskiej lub obcej) jest świadczeniem pieniężnym, a zobowiązanie do spełnienia takiego świadczenia zobowiązaniem pieniężnym. W przypadku takich jednostek jak bitcoin nie mamy tym samym do

zbliżoną do tradycyjnego pieniądza, jednak pieniądzem w świetle obowiązujących teorii ekonomii i finansów nie są¹³.

Pomimo wyraźnej prezentowanej definicji prawnego środka płatniczego pojawiają się również zdania odmienne, które wskazują na możliwość uznania walut wirtualnych za pewną formę środka zapłaty, co pozwala na umorzenie zobowiązania. Według, np. K. Zacharzewskiego, waluty cyfrowe pełnią „(...) funkcje pieniądza i mogą służyć do umarzania zobowiązań pieniężnych, bez względu na stanowcze rozstrzygnięcie ich statusu prawnego jako pieniądza albo niepieniądza”¹⁴. Nadto, zgodnie z poglądem podzielanym przez społeczność bitcoin, kryptowaluta ta jest pieniądzem. Jak zauważa L.W. Zacher, nowe zjawiska gospodarcze wymagają nowego ujęcia definicyjnego, nie mogą być analizowane

tarna, mająca charakter pieniądza bezgotówkowego, czyli istniejącego wyłącznie w postaci zapisów księgowych na bankowych rachunkach depozytowych. Została ona utworzona, w 1967 r. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy w celu stabilizacji międzynarodowego systemu walutowego i wprowadzona w 1970 jako narzędzie walki z grożącym kryzysem płynności.

Jej wartość jest oparta na koszyku czterech najważniejszych walut międzynarodowych (USD, EUR, JPY i GBP) i SDR-y mogą być wymieniane na dowolne waluty.

SDR-y nie są roszczeniami wobec MFW, są to raczej potencjalne roszczenia do wypłaty swobodnie wymienialnych walut członków MFW. Jednostkami SDR mogą się posługiwać wyłącznie banki centralne państw oraz niektóre instytucje finansowe w rozrachunkach między nimi.

Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe¹⁶ na równi z walutami obcymi traktuje również SDR-y¹⁷. Jednak na gruncie przepisów krajowych waluty cyfrowe nie są uznawane za krajowy czy prawny środek płatniczy. W przepisie art. 2

obejmuje zarówno pieniądź elektroniczny zgromadzony na inteligentnych kartach mikroprocesorowych, w tym z jednostkami ładowalnej pamięci, jak i tzw. pieniądź softwarowy, którego jednostki mogą się znajdować w pamięci komputera na

dla potrzeb podatku dochodowego.

Przy czym, u.PIT posługuje się pewnym skatalogowanym wyliczeniem źródeł przychodów, klasyfikując je w poszczególne kategorie, czy też grupy, to u.CIT w swojej regulacji odnosi się szeroko do wszelkich

Zgodnie z poglądem podzielanym przez społeczność bitcoin, **kryptowaluta ta jest pieniądzem**. Nowe zjawiska gospodarcze wymagają nowego ujęcia definicyjnego, nie mogą być analizowane w oparciu o nieaktualną i niepełną wiedzę (starowiedzę).

ust. 2 pkt 6 cytowanej ustawy krajowymi środkami płatniczymi są waluta polska oraz papiery wartościowe i inne dokumenty, pełniące funkcję środka płatniczego, wystawione w walucie polskiej.

Jak stanowi art. 2 pkt 21a ustawy o usługach płatniczych, pieniądź elektroniczny to wartość pieniężna przechowywana elektronicznie, w tym magnetycznie, wydawana, z obowiązkiem jej wykupu, w celu dokonywania transakcji płatniczych, akceptowana przez podmioty inne niż wyłącznie wydawca pieniądza elektronicznego. Polska definicja pieniądza elektronicznego jest spójna z definicją zawartą w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/110/WE¹⁸.

W rozumieniu natomiast prawa walutowego, pieniądź elektroniczny nie jest pieniądzem, a jedynie wartością pieniężną stanowiącą odpowiednik znaków pieniężnych. Definicja pieniądza elektronicznego

dysku twardym (pamięć typu RAM) lub na innych nośnikach. Ustawodawca nie czyni rozróżnienia między poszczególnymi rodzajami pieniądza elektronicznego¹⁹.

Waluta wirtualna nie jest również instrumentem finansowym w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, a także wekslem lub czekiem, regulowanych treścią ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo wekslowe²⁰ oraz ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo czekowe²¹.

Źródła przychodów w regulacjach dotyczących podatków dochodowych

Fundamentalnymi aktami prawa podatkowego dla identyfikowania, klasyfikowania i rozpoznawania źródeł przychodów są u.PIT oraz u.CIT, które odpowiednio w art. 10 i 12 zawierają ich otwarty katalog

przychodów (przysporzeń majątkowych). Co więcej, w u.PIT pozarolnicza działalność gospodarcza stanowi jedno z wielu źródeł przychodów dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast w przypadku podmiotów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych, większość przychodów jest zwykle związana z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Nadmienić należy, iż zgodnie z art. 11 u.PIT, co do zasady, przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. O ile, termin „źródła przychodów” nie został zdefiniowany na gruncie u.PIT, to wydaje się, że brak definicji tego terminu nie powinien być niemożliwą do pokonania przeszkodą na drodze do poprawnego zastosowania poszczególnych przepisów ustawy²².

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają obecnie zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych takie źródła przychodów jak:

- stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta,

związanych z działalnością gospodarczą,

- kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie tych praw majątkowych,
- odpłatne zbycie poza działalnością gospodarczą nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzin-

kosztów jego uzyskania. Poprawna klasyfikacja przychodu, w konsekwencji dochodu, do konkretnego źródła ma tym samym znaczenie zupełnie zasadnicze.

Zaprezentowany powyżej katalog źródeł przychodów nie wymienia wprost walut wirtualnych, jako odrębnego i autonomicznego źródła przychodów. Tym nie mniej, u.PIT posługuje się pojęciem przychodów z kapitałów pieniężnych, do których

Na podatniku spoczywa obowiązek zakwalifikowania danego przychodu do jednego z dwóch źródeł oraz odpowiedniego przyporządkowania im poniesionych kosztów uzyskania przychodów, bowiem koszty uzyskania przychodów mogą być potrącane tylko od przychodów z tego źródła, którego uzyskaniu służyło poniesienie tych kosztów.

- działalność wykonywana osobiście,
- pozarolnicza działalność gospodarcza,
- działy specjalne produkcji rolnej,
- najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku

- nego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz innych rzeczy,
- działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną,
- niezrealizowane zyski, o których stanowi art. 30da,
- inne źródła.

Klasyfikacja ta ma umożliwić właściwe zakwalifikowanie przychodu do jednego ze źródeł wskazanych przez ustawodawcę, a w konsekwencji rozpoznania momentu powstania przychodu, a także wielkości

to zostały zaliczone przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej, o czym stanowi wprost art. 17 ust. 1 pkt 11 ustawy. Dla tych przychodów określone zostały szczególne zasady opodatkowania, polegające m.in. na tym, że przychody te nie są łączone z innymi przychodami z kapitałów pieniężnych. Co więcej, kwalifikacja do źródła przychodów – kapitały pieniężne jest dokonywana nawet wtedy, gdy podatnik osiąga przychody z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Ten sposób regulacji pozwala na przyjęcie wniosku, że poniesiona strata z obrotu walutami wirtualnymi, nie może być odliczona od innych dochodów podatnika, uzyskanych w ramach innego źródła przychodu.

Dlatego też w ramach wyłączenia tego źródła należy dokonywać rozpoznania wielości przychodów, kosztów ich uzyskania, co w konsekwencji pozwoli na ustalenie dochodu i ostatecznie obliczenia prawidłowej kwoty podatku do zapłaty od czynności, których przedmiotem obrotu są kryptowaluty.

Z kolei, zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 u.CIT, przychodami są w szczególności:

- otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe,
- wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń,
- wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy,
- wartość umorzonych lub przedawnionych środków na rachunkach bankowych – w bankach,
- wartość zwróconych wierzytelności, które uprzednio zostały odpisane jako nieściągalne lub umorzone i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- dla zarządców przedsiębiorstw państwowych – wynagrodzenia z tytułu realizacji umowy o zarządzanie, w tym prawo do udziału w zysku przedsiębiorstwa,
- wartość zwróconych wierzytelności wynikających z umowy leasingu, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
- wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizujące zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów,
- w przypadku obniżenia lub zwrotu podatku od towarów i usług lub zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z odrębnymi przepisami – naliczony podatek od towarów i usług lub zwrócony podatek akcyzowy, w tej części, w której podatek uprzednio został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów,
- kwota podatku od towarów i usług nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług²³,
- u ubezpieczycieli – kwota stanowiąca równowartość zmniejszenia stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych utworzonych dla celów rachunkowości zgodnie z odrębnymi przepisami,
- równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw na straty kredytowe, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
- w bankach – kwota stanowiąca równowartość rezerwy na ryzyko ogólne, rozwiązanej lub wykorzystanej w inny sposób lub rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub rozwiązanych lub zmniejszonych odpisów na straty kredytowe, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
- w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych – kwota stanowiąca równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych odpisów aktualizujących, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
- wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego,
- ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo związanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo związaną,
- w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek prze-

- mowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia,
- przychody osiągnięte w związku ze zwrotem lub otrzymaniem pożyczki (kredytu), jeżeli pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej,
 - opłata recyklingowa, o której mowa w art. 40c ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi²⁴.

Zauważyć należy, iż począwszy od 1 stycznia 2018 r. ustawą z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁵, do przepisów u.CIT wprowadzono podział przychodów na źródła ich uzyskania. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 7 ust. 1 ustawy obecnie funkcjonują dwa źródła przychodów, określone jako źródła z zysków kapitałowych, regulowane treścią art. 7b oraz inne źródła przychodów, stanowiące przychody z podstawowej działalności podatnika.

Na podatniku spoczywa obowiązek zakwalifikowania danego przychodu do jednego z dwóch źródeł oraz odpowiedniego przyporządkowania im poniesionych kosztów uzyskania przychodów, bowiem koszty uzyskania przychodów mogą być potrącane tylko od przychodów z tego źródła, którego uzyskaniu służyło poniesienie tych kosztów.

Ostatecznie dochód jest ustalany odrębnie dla danego źródła przychodów.

Katalog przychodów z zysków

kapitałowych jest zawarty w art. 7b ust. 1 u.CIT i obejmuje sześć kategorii:

- przychody z udziału w zyskach osób prawnych,
- przychody powstałe w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego,
- przychody powstałe w wyniku realizacji praw udziałowych,
- przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
- przychody ze zbycia wierzytelności,
- pozostałe przychody.

Konstrukcja prawna art. 7b ustawy ma charakter zamkniętego katalogu przychodów z zysków kapitałowych, co pozwala na przyjęcie, że wszelkie inne przychody – niewymienione wprost w ustawie – należy traktować jako przychody z pozostałej działalności gospodarczej.

W katalogu pozostałych przychodów regulowanych treścią art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f u.CIT za przychody z zysków kapitałowych uznaje się również przychody z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.

Przy czym wskazać należy, że w zakresie tych przychodów nie ujęto sprzedaży walut wirtualnych. Taka konstrukcja omawianych przepisów ustawy, pozwala na przyjęcie wniosku, że przychody ze sprzedaży walut wirtualnych należałoby zaliczać do przychodów z innych źródeł.

Warte podkreślenia jest przy tym to, że obrót walutami wirtualnymi do końca 2020 roku nie mógł korzystać z formy opodatkowania zryczałtowanego, przewidzianego w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁶,

bowiem uznawany był i jest za usługi finansowe, co wprost wykluczało je z prawa do ryczałtu, zgodnie z poz. 26 załącznika nr 2 do ustawy²⁷. Od stycznia 2021 roku załącznik nr 2 do ustawy został skreślony. Stąd też, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 lit. j usługi te można opodatkować 15% stawką podatku zryczałtowanego.

Opodatkowanie dochodu w obrocie walutami wirtualnymi

Przychód z odpłatnego zbycia walut wirtualnych został zaliczony do przychodów z kapitałów pieniężnych w u.PIT lub zysków kapitałowych w u.CIT. Przez odpłatne zbycie waluty wirtualnej rozumie się natomiast wymianę waluty wirtualnej na prawny środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną. Dostrzec należy, że ustawodawca nie posługuje się jednak dosłownym pojęciem sprzedaży w ramach odpłatnego zbycia walut wirtualnych. Powyższe może wskazywać na to, że przychody te są uzyskiwane z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy dokonanej zarówno w kantorze wymiany walut, na giełdzie, jak i wolnym obrocie.

Zgodnie z brzmieniem powołanej definicji odpłatnego zbycia waluty wirtualnej, na równi z jej sprzedażą uznaje się także zapłatę taką walutą za towar, usługę lub prawo majątkowe niebędące walutą wirtualną oraz regulowanie nimi innych zobowiązań.

Neutralne podatkowo pozostaje natomiast dokonywanie przez podatników wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi.

Dostrzec należy, że w regulacjach u.PIT nie sposób jednak wskazać sposobu ustalenia przychodu z tytułu obrotu walutami wirtual-

nymi. O ile zostały określone ogólne pojęcia dotyczące odpłatnego zbycia walut wirtualnych, to brak w nich kategorii dotyczącej ustalenia tego przychodu.

W ramach pozostałych źródeł przychodów, u.PIT posługuje się jednak metodą ustalenia przychodu. I tak np., zgodnie z art. 14 można ustalić czym jest przychód należny i kiedy w ogóle powstaje przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Z kolei przychody z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się wg takich samych zasad, tj. określonych w art. 14, przy założeniu, że podatnik prowadzi księgi wykazujące te przychody.

Bardziej dokładniejszego sposobu ustalenia przychodu z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej niestety zabrakło w analizowanej regulacji prawa podatkowego.

Ustawodawca, zaraz po zdefiniowaniu pojęcia odpłatnego zbycia waluty wirtualnej w treści art. 17 ust. 1f u.PIT, uregulował w art. 22 ust. 14, w jaki sposób należy definiować koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego ich zbycia. Zgodnie z jego brzmieniem, koszty te, to udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz pod-

nia z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany.

Za koszty uzyskania przychodów nie można tym samym uznać kosztów finansowania zakupu walut wirtualnych, a więc kosztów finansowanych z zaciągniętych kredytów lub pożyczek.

Przyjęto przy tym dla podatku dochodowego od osób fizycznych, że wskazane wyżej koszty uzyskania przychodów, mogą być potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

Ustawodawca w treści art. 22 ust. 16 u.PIT dopuścił jednak możliwość powiększenia kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego

Dostrzec należy, że w regulacjach u.PIT nie sposób jednak wskazać sposobu **ustalenia przychodu z tytułu obrotu walutami wirtualnymi. O ile zostały określone ogólne pojęcia dotyczące odpłatnego zbycia walut wirtualnych, to brak w nich kategorii dotyczącej ustalenia tego przychodu.**

Zgodnie z art. 17 ust. 1a, 1ab, 1b u.PIT można również ustalić kiedy powstaje przychód w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), udziałów w spółdzielni oraz papierów wartościowych, realizacji praw wynikających z papierów wartościowych, z tytułu realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych.

miotów prowadzących działalność gospodarczą polegającej na świadczeniu usług w zakresie wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi i środkami płatniczymi, wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi, pośrednictwa w tej wymianie oraz usług w zakresie prowadzenia rachunków w formie elektronicznej stanowiących zbiór danych identyfikacyjnych zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzysta-

zbycia waluty wirtualnej w następnym roku podatkowym. Może to nastąpić wówczas, gdy wystąpiła nadwyżka kosztów uzyskania przychodów nad przychodami w bieżącym roku podatkowym.

Zasady te należy ocenić jako niekorzystne dla handlujących kryptowalutami. Są utrudnieniem dla tych, którzy chcą inwestować w nie długoterminowo. Inwestorzy mogą stanąć przed wyborem, czy sprzedać

szybciej po niekorzystnej cenie, czy czekać na wzrost kursu, ale bez możliwości odliczenia kosztów. W innych transakcjach, np. przy sprzedaży akcji giełdowych, podatnik na rozliczenie straty ma pięć lat²⁸.


Jak stanowi art. 23 ust. 1 pkt 38d u. PIT, jak i podobnie art. 16 ust. 1 pkt 75 u. CIT, za koszty uzyskania przychodów nie mogą zostać jednak uznane poniesione wydatki związane z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną.

Ostatecznie, dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego ich zbycia a kosztami uzyskania przychodów.

Dochody uzyskane z odpłatnego zbycia walut wirtualnych należy opodatkować jednolitą 19% stawką podatku i nie łączy się ich z innymi dochodami (przychodami) podatnika.

Należy zauważyć, iż w zakresie tego źródła przychodów podatnicy w trakcie roku podatkowego nie zostali zobowiązani do wpłacania zaliczek na podatek dochodowy.

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych w zeznaniu PIT-38 (składanym do 30 kwietnia), a podatnik podatku dochodowego od osób prawnych w zeznaniu CIT-8 (składanym do 31 marca), są zobowiązani wykazać dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych

i obliczyć należny podatek dochodowy. W zeznaniach tych wykazywane są również koszty uzyskania przychodów, także wtedy, gdy podatnik w roku podatkowym, którego dotyczy zeznanie nie uzyskał przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych. 



**DR MARIUSZ
MACUZIŃSKI,
DORADCA PODATKOWY**

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

- 1_Tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 865, ze zm.
 2_Tj. Dz.U. z 2021 r., poz. 1132 ze zm.
 3_Tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 794 ze zm.
 4_Tj. Dz.U. z 2021 r., poz. 328 ze zm.
 5_Właściwsze rozumienie tego pojęcia to „reprezentacja wartości” (ang. a digital representation of value).
 6_ <http://prawobiznesu.com/waluta-wirtualna-w-przepisach-podatkowych/> [dostęp 03.03.2020].
 7_W. Srokosz, Legalna definicja kryptowaluty, [w:] Regulacje finansowe. FinTech – nowe instrumenty finansowe – resolution, (red.) W. Rogowski, Warszawa 2017, s. 38.
 8_Tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 2027.
 9_M. Olechowski, Normatywne podstawy przymusowego umarzania zobowiązań pieniężnych, „Państwo i Prawo” 2004, z. 5, s. 67.
 10_J. Skorupka, Pojęcie pieniądza w prześpięstwie z art. 310 k.k., „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 7-8, s. 51.
 11_Zob. szerzej J. Dąbrowska, Charakter prawny bitcoin, Człowiek w cyberprze-strzeni 2017/1, s. 54-55; J. Czarnecki, Nie tylko bitcoin, czyli rodzaje wirtualnych walut, [w:] Raport: wirtualne waluty, War-

dyński i Wspólnicy, 2014, s. 9-10, http://www.wardynski.com.pl/w_publication/wirtualne-waluty [dostęp: 05.03.2020]

12_Virtual currency schemes – a further analysis, European Central Bank, Frankfurt am Main 2012, s. 4.

13_R. Kurek, Bitcoin a ekonomiczne funkcje pieniądza, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 395, s. 227.

14_K. Zacharzewski, Praktyczne znaczenie bitcoina na wybranych obszarach prawa prywatnego, „Monitor Prawniczy” Nr 4/2015, s. 187 i n.; tenże, Obrót walutami cyfrowymi w reżimie obrotu instrumentami finansowymi, „Przełąd Sądowy” Nr 11-12/2017, s. 140-152.

15_Szerzej na ten temat zobacz w L.W. Zacher, Transformacje świata i ludzi (próba rozpoznania i interpretacji), „Transformacje” 2013, nr 1-2, s. 2-44.

16_Tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 1708 ze zm.

17_Art. 2 ust. 1 pkt 10.

18_Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/110/WE z dnia 16 września 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje pieniądza elektronicznego oraz nadzoru ostrożnościowego nad ich działalnością,

zmieniająca dyrektywy 2005/60/WE i 2006/48/WE oraz uchylająca dyrektywę 2000/46/WE, Dz.Urz. UE L 267 z dnia 10 października 2009 r.

19_A. Stosio, Pieniądz elektroniczny – cywilnoprawna analiza pojęcia, cz. II, „Przełąd Prawa Handlowego” 2002, nr 6, s. 17.

20_Tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 160.

21_Tj. Dz.U. z 2016 r., poz. 462.

22_M. Rzęsa, Źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych – wybrane zagadnienia, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012, s. 101.

23_Tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.

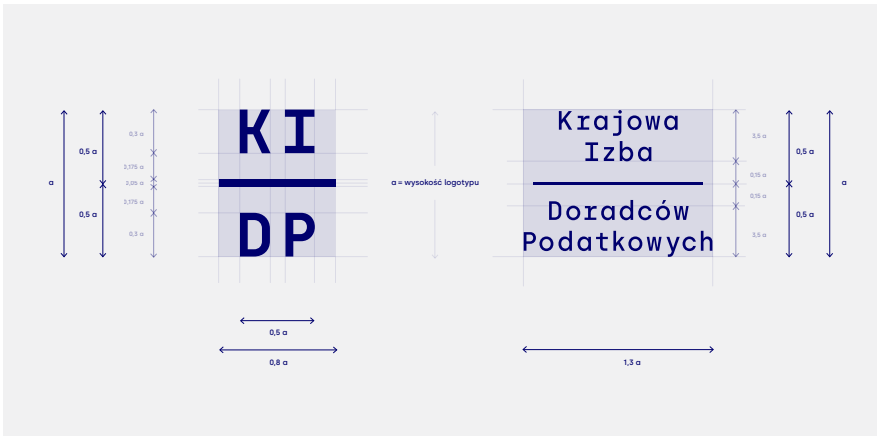
24_Tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 1114 ze zm.

25_Dz.U. z 2017 r., poz. 2175, z 2018 r., poz. 2159.

26_Tj. Dz.U. z 2020 r., poz. 1905 ze zm.

27_Zob. m.in. Interpretację indywidualną z 23 stycznia 2018 r., nr 0113-KDIP-T-2-1.4011.517.2017.1.AP i z 22 grudnia 2017 r., nr 0113-KDIP-T-2-1.4011.493.2017.1.DJD.

28_M. Pogroszewska, Nowe przepisy utrudnią handel bitcoinami, Rzeczpospolita z 07.02.2019 r., s. A16.



**Nowy System
Identyfikacji
Wizualnej**
|
**Proponowane
zastosowania**

Ciąg dalszy na stronie 25.



Przedawniona wierzytelność

jako niestanowiąca przychodu
na gruncie podatku dochodowego
od osób fizycznych



Okoliczność, iż umorzenie wierzytelności to sytuacja, która na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wywołuje po stronie dłużnika określone skutki podatkowe, nie ulega wątpliwości. Umorzona wierzytelność zakwalifikowana zostaje bowiem do przychodów dłużnika. Co jednak w sytuacji, gdy owa wierzytelność się przedawniła, czy wówczas również możemy mówić o powstaniu przysporzenia majątkowego po stronie dłużnika?

NATALIA ROSADA

I.

Kwestia rozliczeń wierzytelności przedawnionych oraz ewentualnego przychodu uzyskanego z tego tytułu jest przedmiotem szeregu wątpliwości ze względu na niezwykle „płynną” linię orzeczniczą w tej materii.

Pojęcie przychodu zdefiniowane zostało w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.), dalej jako: u.p.d.o.f., który stanowi, że przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Źródła przychodów zostały z kolei określone w art. 10 ust. 1 pkt 1-9 u.p.d.o.f., przy czym „przedawnione wierzytelności” należy utożsamiać z pkt 9 ww. przepisu i rozpatrywać je jako „inne źródła przychodów”. W pojęciu tym mieścić się będą wszystkie źródła przychodów niewymienione w punktach wcześniejszych, z którymi wiąże się powstanie przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Równocześnie przepis art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera otwarty katalog przychodów z innych źródeł, o których mowa we wskazanym art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

Mając na uwadze powyższe, na gruncie prawa podatkowego przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest każda forma przysporzenia majątkowego (korzyść), tzn. zarówno pieniężna, jak i niepieniężna. Przy czym war-

to podkreślić, iż przysporzeniem majątkowym i przychodem w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są nie tylko aktywa, które ulegają zwiększeniu u podatnika, lecz także zmniejszenie jego pasywów.

II.

Zgodnie z najnowszym orzecnictwem sądów administracyjnych, dopóki wierzyciel może domagać się realizacji świadczenia, dopóty nie można mówić o trwałym przysporzeniu majątkowym po stronie dłużnika.

W tej kwestii wskazać należy na kluczowy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 808/18, w którym to sąd wskazał, iż oświadczenie wierzyciela, że uznaje zarzut przedawnienia, cofa pozew i nie będzie dochodził przedawnionego zobowiązania cywilnoprawnego nie tworzy po stronie dłużnika stanu otrzymania przychodu w postaci wartości nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

W stanie faktycznym tej sprawy wierzyciel na etapie postępowania sądowego o zapłatę, po podniesieniu przez dłużnika zarzutu przedawnienia, uznał zarzut za zasadny, cofnął wówczas powództwo i następnie poinformował dłużnika o uznaniu zarzutu i rezygnacji z dochodzenia tej wierzytelności na ścieżce polubownej, jednocześnie wystawiając PIT-11 (wówczas jeszcze jako PIT-8C). Sąd uznał, że sama deklaracja rezygnacji z działań windykacyjnych przez wierzyciela nie jest wystarczająca, albo-

wiem wierzyciel nie oświadczył, że nie przyjmie spłaty długu, jeżeli dłużnik będzie chciał dokonać takiej zapłaty dobrowolnie, a więc nie przyjmie wykonania zobowiązania „naturalnego”.

Warto przy tym podkreślić, że NSA uchylił wydaną uprzednio w tej sprawie interpretację indywidualną z dnia 23 czerwca 2017 r., sygn. 0115-KDIT2-2.4011.64.2017.2.ŁS. Wobec powyższego organ podatkowy zobowiązany został do rewizji swojego stanowiska i wydania nowej interpretacji. I tak, w interpretacji indywidualnej z dnia 8 września 2020 r., sygn. 0115-KDIT2-2.4011.64.2017.9./S/ŁS, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że samo przedawnienie zobowiązania, które nie skutkuje jego wygaśnięciem, nie powoduje powstania przychodu w świetle art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. W konsekwencji nie wystąpił obowiązek wystawienia informacji PIT-11 przez firmę windykacyjną.

Podobnie orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 29 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Sz 245/21 wskazując, iż z brzmienia art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wynika, że za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Przychód jest bowiem w istocie określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie powinno mieć charakter definitywny. Sąd wyjaśnił, że dopiero w wyniku umorzenia zobowiązania dłużnik uzyskuje przychód z innych źródeł i to niezależnie od tego, czy takie umorzenie nastąpi w drodze umowy, czy jednostronnego oświadczenia woli wierzyciela.

Również w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Po 30/20, czytamy, iż nie sposób uznać, że przedawnienie wierzytelności wyczerpuje pojęcie nieodpłatnego świadczenia. W ocenie sądu, jeżeli wierzyciel nie zwolnił dłużnika ze zobowiązania, to nie można uznać, że cokolwiek świadczył, skoro przedawnienie nastąpiło z mocy prawa. WSA zauważył również, że do czasu, kiedy wierzyciel nie zrzeknie się roszczenia, bądź nie zwolni dłużnika z długu, nie następuje po stronie dłużnika trwałe i definitywne przysporzenie, pomimo upływu terminu przedawnienia.

Wskazane powyżej orzeczenia stanowią niejako powrót do wykładni sprzed 2017 r., kiedy to Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku wyrokiem z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 985/17 orzekł, że w sytuacji, gdy wierzyciel nie umorzył należności cywilnoprawnej, samo przedawnienie zobowiązania nie wywołuje zmiany jego charakteru na zobowiązanie bezzwrotne. Takie zdarzenie prawne nie powoduje powstania przychodu z nieodpłatnego świadczenia w świetle art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

III.

Jednak pomimo przywołanego powyżej orzecznictwa wskazującego na korzystną dla zadłużonych wykładnię, w obrocie prawnym wciąż spotykamy się ze swoistym dualizmem w tej materii. Organy podatkowe konsekwentnie dopatruje się bowiem powstania przychodu już w momencie przedawnienia zobowiązania. Takie stanowisko przez pewien czas podzielały także sądy pierwszej instancji.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 14 sierpnia 2020 r. (a więc wydanej już po orzeczeniu NSA), sygn. 0112-KD-WL.4011.29.2020.2.TW Dyrektor

Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że w sytuacji, gdy występuje niemożność przymusowego wyegzekwowania zobowiązania, mimo braku jego faktycznego wykonania, dłużnik uzyskuje pewną korzyść majątkową, przejawiającą się w tym, że nie musi realnie wykonać zobowiązania. Zdaniem organu, zasadnicze znaczenie ma bowiem okoliczność, iż w następstwie przedawnienia dłużnik zostaje zwolniony z obowiązku spłaty zadłużenia, tym samym skutki finansowe przedawnienia zobowiązania z tytułu wierzytelności są takie same, jak przy ich umorzeniu.

Podobnie w interpretacji indywidualnej z dnia 9 czerwca 2020 r., sygn. 0112-KDIL-2-1.4011.394.2020.1.JK, organ podatkowy stwierdził, iż skutki finansowe przedawnienia zobowiązania z tytułu kredytu dla kredytobiorcy oraz kredytodawcy są takie same jak przy jego umorzeniu, a zatem pożyczkobiorca kosztem pożyczkodawcy osiąga realne przysporzenie majątkowe. Zdaniem organu przychód podatkowy z tytułu przedawnionego zobowiązania powstaje w momencie upływu terminu przedawnienia, co w konsekwencji oznacza, iż jeżeli pożyczkobiorca, nie spłaca zobowiązania z tytułu zaciągniętej pożyczki, a wierzyciel z różnych względów (m.in. z uwagi na przedawnienie) nie dochodzi swoich roszczeń, wówczas pożyczkobiorca osiąga realne przysporzenie majątkowe, które jako przychód z innych źródeł podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Warto także zauważyć, że jeszcze 18 grudnia 2019 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w wyroku o sygn. akt III SA/Wa 825/19 stał na stanowisku, iż sytuacja ekonomiczna dłużnika, którego dług został umorzony, a dłużnika, którego należność się przedawniła, jest tożsama, bowiem w obu tych przy-

padkach dłużnik nie ma obowiązku uregulowania należności. Zdaniem sądu przyjęcie, że w jednym przypadku ciąży na podatniku obowiązek podatkowy, w drugim zaś nie - w sytuacji, gdy zarówno kredyt umorzony, jak i kredyt przedawniony, nie podlegają uregulowaniu - w sposób wyraźny naruszałoby zasadę równości wobec prawa i zasadę powszechności opodatkowania. Ponadto WSA w swoim orzeczeniu podniósł, iż nie można ograniczyć hipotezy art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. tylko do wartości umorzonych wierzytelności. Zdaniem sądu to, że korzyść nie ma charakteru trwałego, gdyż dłużnik może dobrowolnie wykonać przedawnione zobowiązanie, nie ma istotnego wpływu na ocenę, czy przedawniona należność stanowi przychód podatkowy bowiem już z chwilą upływu terminu przedawnienia obowiązek spełnienia świadczenia nie istnieje, a to oznacza, że otrzymany i niespłacony kredyt stanowi przychód podatkowy, gdyż „nieodpłatne świadczenie” określa się według kryteriów ustawy podatkowej, a nie według przepisów Kodeksu cywilnego.”

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19 grudnia 2019 roku (a więc wydanym zaledwie dzień później), sygn. akt II FSK 301/18 zajął stanowisko przeciwne, stwierdził bowiem, iż nie sposób uznać, że przedawnienie wierzytelności wyczerpuje pojęcie nieodpłatnego świadczenia. W ocenie sądu do czasu, kiedy wierzyciel nie zrzeknie się roszczenia bądź nie zwolni dłużnika z długu, nie następuje po stronie dłużnika trwałe i definitywne przysporzenie, pomimo upływu terminu przedawnienia. NSA w swym orzeczeniu podkreślił, że nie można na użytek ustawy podatkowej utożsamiać skutków umorzenia długu i przedawnienia roszczenia. Umorzenie (zwolnienie z długu) jest czynnością prawną, która wywołuje bezpośred-

ni skutek w postaci definitywnego zwolnienia dłużnika z obowiązku świadczenia. W tym przypadku dochodzi do aktu woli, który znajduje swoje wyrazne uzewnętrznienie. W wypadku przedawnienia nie ma aktu woli, tylko sytuacja ukształtowana ustawowo. Mając na uwadze powyższe NSA wskazał, iż trudno

nia zobowiązania z jego przedawnieniem. Są to dwie odrębne instytucje prawne, wywołujące zupełnie inne skutki względem konkretnej wierzytelności. O ile umorzenie wierzytelności rzeczywiście powoduje jej wygaśnięcie, a zatem definitywną utratę bytu prawnego, to upływ terminu przedawnienia wierzytelności,

to w postaci nabycia wymiernej korzyści majątkowej, czy to w postaci również wymiernego zaoszczędzenia wydatku.

V.

Podsumowując omawiana kwestia dotycząca tego, czy przedawnienie zobowiązania skutkuje powstaniem przychodu po stronie dłużnika jest

O ile umorzenie wierzytelności rzeczywiście powoduje jej wygaśnięcie, a zatem definitywną utratę bytu prawnego, to upływ terminu przedawnienia wierzytelności powoduje jedynie niemożność jej skutecznej egzekucji.

uznać jakoby dłużnik otrzymał nieodpłatne świadczenie, skoro wierzyciel nie objawił woli, aby zwolnić dłużnika ze zobowiązania.

IV.

Przychód w swej istocie jest określonym przyrostem majątkowym, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter trwały, definitywny, co podkreśla zarówno orzecznictwo sądów administracyjnych, jak i piśmiennictwo, tak na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych.

Zobowiązania cywilnoprawne, inaczej niż podatkowe, nie wygasają na skutek przedawnienia. Nie można w związku z tym twierdzić, iż samo tylko przedawnienie rodzi dla dłużnika wymierną korzyść. Na gruncie skutków podatkowych nie należy zrównywać sytuacji umorze-

ni powoduje jedynie niemożność jej skutecznej egzekucji. Przedawniona wierzytelność wciąż istnieje i obciąża zobowiązanego jako tzw. zobowiązanie naturalne, chyba że wierzyciel dokona swoistego umorzenia długu. Przedawnienie na gruncie prawa cywilnego oznacza więc, że należności co prawda nie można dochodzić, ale samo zobowiązanie nie wygasa. Wciąż może być chociażby odnowione czy potrącone.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, wskazał, iż przywołane w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości. W ocenie Trybunału podstawowym kryterium, które powinno być stosowane przy ustalaniu, czy dane świadczenie nieodpłatne stanowiło przychód, jest wystąpienie przysporzenia, czy

kwestią nadal budzącą liczne wątpliwości, ze względu na brak jednoznacznej regulacji w przepisach prawa. W zależności od przyjętej wykładni może bowiem skutkować odmiennymi stanowiskami, co do istnienia obowiązku wystawienia informacji PIT-11.

Warto przy tym pamiętać, iż niezłożenie informacji PIT-11 może być zakwalifikowane jako przestępstwo skarbowe wskazane w art. 80 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.) zagrożone dotkliwą sankcją jaką jest kara grzywny w wysokości maksymalnie nawet do 180 stawek dziennych. ↪



NATALIA ROSADA,
DORADCA PODATKOWY

Polityka podatkowa kontra tajemnica doradcy podatkowego



*Po raz kolejny odziera się nas z naszej tajemnicy zawodowej,
a naszych Klientów z prawa do poufności w ogóle.
Poufności w ramach relacji z doradcą podatkowym,
jak też poufności prowadzenia własnej firmy i zachowania
jej sekretów wyłącznie dla siebie, z pominięciem nie tylko
urzędników, ale przede wszystkim konkurencji,
która nigdy nie śpi. Może od razu rozlepić plakaty na mieście?*

AGNIESZKA CZERNIK

Oksymoron i Strategia

Pamiętamy z lekcji języka polskiego o pojęciu oksymoronu – epitetu sprzecznego, zestawieniu wyrazów o znaczeniu przeciwstawnym, jak np.: ciepły lód, zimny ogień, żywy trup. Pojęcie strategii to pojęcie odnoszące się do perspektywy długofalowej, długoterminowej; strategia to plany pozwalające wygrać wojnę, poprzez kolejne wygrane bitwy i kampanie. Dotyczy to prowadzenia wojny, jak i prowadzenia biznesu. Definicja strategii w polskiej rzeczywistości gospodarczej, zwłaszcza podatkowej również może funkcjonować jako oksymoron. Strategia podatkowa (unikać słowa: optymalizacja) jest bezsensowna, zarówno w czasach pandemii, jak też w czasach zmian w prawie podatkowym wprowadzanych kilkanaście razy w roku bez *vacatio legis* (ewentualnie z 3 tygodniowym *vacatio legis*). Nieprzewidywalność wyklucza jakiegokolwiek przemyślane działania i budowanie strategii, opartej na rozmyślaniu o przyszłości dalszej niż najbliższy weekend.

Wprowadzono nam – w ramach art. 27C ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: uCIT) obowiązek informowania o realizowanej strategii podatkowej, natomiast nie zdefiniowano samej strategii. W jaki sposób miałyby ona wyglądać, z ilu części miałyby się składać, sporządzona w formie opisowej czy tabelarycznej? Kiedy należałoby ją zacząć tworzyć? Jeszcze w 2020 roku, czy dopiero po 1 stycznia 2021 roku?

Zdefiniowano katalog podmiotów zobowiązanych do podawania

informacji o polityce podatkowej, a więc i samego tworzenia takiej strategii – w art. 27C ust. 1 uCIT, odwołując się do art. 27B ust. 2 pkt 1) i 2) uCIT; są nimi:

– Początkowo chciano dołączyć jeszcze trzecią grupę – spółek nieruchomościowych, ale zrezygnowano z tego pomysłu na etapie projektu.

Nieprzewidywalność wyklucza jakiegokolwiek przemyślane działania i budowanie strategii, opartej na rozmyślaniu o przyszłości dalszej niż najbliższy weekend.

1
podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów;

2
podatnicy inni niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

Kolejne zapisy art. 27C uCIT (ust. 2 – 10) informują nas pośrednio o elementach, które powinna zawierać informacja o realizowanej strategii podatkowej, a pośrednio także i sama strategia podatkowa. Mamy obowiązek uwzględnić charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej przez podatnika działalności.

Procesy i procedury

Podatnik ma obowiązek zamieścić informacje o stosowanych:

a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa

podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,

b) dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej.

Należałoby się gruntownie zastanowić, po co tajemnica zawodowa doradcy podatkowego, po co klauzule poufności podpisywane w danej firmie przez pracowników, po co szkolenia i procedury RODO, zarówno u przedsiębiorcy, jak też w organach podatkowych, po co tajemnica skarbowa. Czy podatnik powinien opublikować na stronie internetowej w formie skanów całą swoją dokumentację podatkową – zawarcie umów z organami KAS, decyzje, postanowienia, wezwania, deklaracje, zeznania? Czy wystarczy przyznanie statusu uczciwego podatnika? Ewentualnie ogólnikowe zdanie, iż procesy i procedury są przestrzegane, a wdrażane przez osoby wchodzące w skład zarządu (imiona, nazwiska), główną księgową (imię i nazwisko) oraz doradcę podatkowego (imię i nazwisko); w tym ostatnim przypadku z zaznaczeniem, czy mamy do czynienia z doradcą podatkowym in-house, czy też prowadzącym własną kancelarię (zewnętrzna firma).

Obowiązki podatkowe

Kolejną powinnością podatnika jest podanie informacji dotyczących realizacji obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, z podziałem na podatki, których dotyczą.

Tutaj zdecydowanie posunięto się za daleko. Wraca pytanie, które pojawiło się już w poprzedniej części: czy należy zamieszczać infor-

macje o deklaracjach, zeznaniach (skany), wynikających nadwyżkach, nadpłatach i zaległościach oraz terminach realizacji na wyciągu bankowym? Czy też może przedsiębiorca – w ramach realizacji tego wymogu – zostanie przymuszony do regularnego starania się o zaświadczenie o niezaleganiu (ZUS, NUS, Urząd Miasta i Gminy), a także ponoszenia związanych z tym opłat skarbowych, celem corocznej publikacji takiego zaświadczenia?

W dodatku podatnik przymuszony będzie nie tylko do wypełnienia MDR (przypomnijmy, że ponad rok temu wysłana została skarga do Trybunału Konstytucyjnego dotycząca przepisów w tym obszarze), to jeszcze należy ujawnić całemu światu w internecie, jakie ulgi i zwolnienia podatkowe stosuje, jak wyglądają jego recepty na obniżenie zobowiązań podatkowych z podziałem na PIT, CIT, VAT, PCC, podatek od nieruchomości etc. Innymi słowy, ktoś inny napracował się nad rozwiązaniami poszczególnych problemów danego przedsiębiorcy – podatnika (niekoniecznie nad polityką, strategią, niekiedy nad zaskakującymi sytuacjami podyktowanymi zdarzeniem zewnętrznym, obiektywnym), a wszyscy pozostali, czytający powyższe informacje w internecie pozyskają tę wiedzę za darmo. Pikanterii dodaje tutaj fakt, iż konieczność stwarzania nowych, nagłych rozwiązań podatkowych kreuje sam ustawodawca, przegłosowując nowelizacje ustaw o 3 nad ranem, po uprzednich 24-godzinnych lub 48-godzinnych konsultacjach z doradcami podatkowymi, a następnie po 3 tygodniowym *vacatio legis*. W kościele katolickim istnieje pojęcie „cudzego grzechu” – jest to sytuacja, kiedy własnym zachowaniem powodujemy grzech u innego człowieka. Prawodawca odpowiedzialny za politykę podatkową prowadzoną przez Rzeczpospolitą

Polską sporo ma cudzych grzechów na sumieniu.

Podmioty powiązane – 5 * niższy limit

Przyzwyczailiśmy się do wymaganego limitu wynoszącego 25% w przepisach dotyczących podmiotów powiązanych. Tutaj obniżono limit pięciokrotnie, sprowadzając go do poziomu 5% i odnosząc do... sumy bilansowej.

Podatnik musi publikować informacje o:

- a)** transakcjach z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym podmiotami niebędącymi rezydentami podatkowymi Rzeczypospolitej Polskiej,
- b)** planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.

Zatem musimy mieć na uwadze niekoniecznie udziałowców/akcjonariuszy spółek kapitałowych, ale także spółki niemające osobowości prawnej i ich wspólników (np. spółki jawne, komandytowe – te ostatnie stały się podatnikami CIT, ale nadal nie mają osobowości prawnej). Problem w tym, że suma bilansowa aktywów nigdy nie jest stała i zmienia się co roku (zmiany w zakresie należności, zobowiązań, środków pieniężnych, wartości środków trwałych, rozliczeń międzyokresowych czynnych). W rezultacie mogą być spółki, które

będą zamieszczały informacje w tym punkcie co drugi rok albo nigdy. Co więcej, dwie różne spółki mogą zawrzeć identyczne transakcje na identyczne kwoty, ale tylko jedna z nich będzie miała obowiązek informacyjny w tym zakresie.

o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722 i 1747).

Można byłoby stwierdzić, iż interpretacje indywidualne są dostępne w internecie już teraz,

wcale nie muszą okazać się prawdą, ale zanim zostanie to ustalone (o ile kiedykolwiek zostanie), mogą skutecznie przedsiębiorcy zaszkodzić, utrudnić realizację planów lub chociażby dalsze spokojne i bezpieczne funkcjonowanie.

Każdy internauta będzie mógł dowiedzieć się, co nas aktualnie interesuje, jakie zagadnienia podatkowe spędzają nam sen z powiek i z jakimi problemami musimy się borykać.

Działania restrukturyzacyjne niemal zawsze mają wpływ na zobowiązania podatkowe i sytuację podatkową przedsiębiorcy, jednakże nie zawsze mają na celu zmiany podatkowe.

Prawo do zadawania pytań

Już samo to, że podatnik o coś zapyta, pachnie nieszczęściem. Musi bowiem ponieść konsekwencje w postaci zamieszczenia w internecie informacji o złożonych przez siebie wnioskach o wydanie:

- a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej,
- b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowej,
- c) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług,
- d) wiążącej informacji akcyzowej,

można je znaleźć chociażby w wyszukiwarce Ministerstwa Finansów. Jednakże w chwili obecnej nie poznajemy danych personalnych, identyfikacyjnych tudzież teleadresowych podatnika – wystarczy nam, że rozpatrujemy sam casus i dowiadujemy się, w jakiej sytuacji na jaką odpowiedź może liczyć podatnik.

Publikując tego rodzaju informacje, każdy internauta będzie mógł się dowiedzieć, co nas aktualnie interesuje, jakie zagadnienia podatkowe spędzają nam sen z powiek i z jakimi problemami musimy się borykać. Zaznaczmy tutaj, że informujemy o złożonych wnioskach, nie zaś o uzyskanych decyzjach (interpretacjach). Innymi słowy, konkurencja, czy też po prostu ktoś „życzliwy” może storpedować nasze plany, uprzejmie donosząc Dyrektorowi KIS, iż niezupełnie jest tak, jak we wniosku napisaliśmy, bo jego zdaniem sprawa wygląda inaczej i stan faktyczny też wygląda inaczej. Przemyslenia „życzliwego”

Raje podatkowe

Podatnik zobowiązany jest też zamieścić informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 i na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej.

Powyższy obowiązek informacyjny budzi stosunkowo najmniej kontrowersji. Jakikolwiek zastrzeżenia do tego punktu nie dotyczą obrony słuszności transakcji z rajami podatkowymi, lecz kwestii zachowania tajemnicy przedsiębiorstwa, o której przypominał sobie na koniec sam ustawodawca.

Wyjątek

Wszelkie wyżej wymienione informacje podatek zamieszcza, wyłączając informacje objęte tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.

Zatem za prawidłowe spełnienie wymogu, o którym mowa w art. 27C uCIT, będzie można uznać informację, zamieszczoną w internecie, gdzie we wszystkich pozycjach zostaną wpisane lakoniczne informacje: „tajemnica handlowa”, „tajemnica zawodowa”, „tajemnica procesu produkcyjnego”. W zasadzie cała praca doradcy podatkowego nad zagadnieniami danej firmy jest objęta tajemnicą zawodową i to obowiązującą nawet po rozwiązaniu umowy z klientem. Stan faktyczny, opisywany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej czy też wiążącej informacji stawkowej, również może zawierać tajemnice handlowe oraz tajemnice procesów produkcyjnych.

Podatkowa grupa kapitałowa

Podatkowa grupa kapitałowa – w ramach informacji o realizowanej strategii podatkowej – ma obowiązek publikować informacje zarówno w odniesieniu do niej, jak też z podziałem na każdą ze spółek wchodzących w jej skład.

Termin i język

Podatnik zamieszcza informację o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, sporządzoną w języku polskim lub jej tłumaczenie na język polski, na swojej stronie internetowej w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku

podatkowego, czyli do 31 grudnia 2022 roku w przypadku roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym.

Strona internetowa

Podatnik w celu wypełnienia wymogu zawartego w art. 27C uCIT nie musi posiadać własnej strony internetowej, informację o realizowanej strategii podatkowej może udostępnić w języku polskim na stronie internetowej podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.

Na stronie internetowej własnej lub cudzej (zapożyczony od podmiotu powiązanego) należy udostępnić sporządzone i podane do publicznej wiadomości informacje o realizowanej strategii podatkowej za poszczególne lata.

Adres strony internetowej, na której udostępniona zostanie informacja o realizacji strategii podatkowej, musi zostać przekazany naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika, za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r. poz. 344) w terminie do 31 grudnia 2022r (jeżeli rok podatkowy tożsamy jest z rokiem kalendarzowym).

Kary pieniężne

Jeżeli podatnik nie wykona obowiązku polegającego na przekazaniu naczelnikowi urzędu skarbowego adresu strony internetowej w wyżej wymienionym terminie, wówczas podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wy-

sokości do 250 000 zł.

W zakresie nieuregulowanym w art. 27C ust. 8 (kara pieniężna 250 tys. zł) do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.

Prowadząc postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 27C ust. 8, stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

Podsumowując, stworzono podatnikom narzędzie sprawozdawczo-kontrolne w postaci informacji, a tak naprawdę sprawozdania z realizacji strategii podatkowej, z pominięciem etapu tworzenia strategii podatkowej, wyjaśnienia celu tworzenia polityki podatkowej oraz celów, jakie miałyby osiągnąć nie tylko Krajowa Administracja Skarbowa, ale także budżet państwa, a na końcu sam podatnik. Czy tworzenie polityki podatkowej powinno mieć coś wspólnego ze społeczną odpowiedzialnością biznesu (budowaniem CSR)? Czy chcemy wykreować wzorzec przedsiębiorcy, podatnika i pracodawcy? Czy dobieramy odpowiednie narzędzia w odpowiednim tempie? ↩



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY



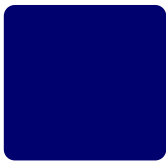
Nowy System Identyfikacji Wizualnej

—
|
—

Proponowane zastosowania

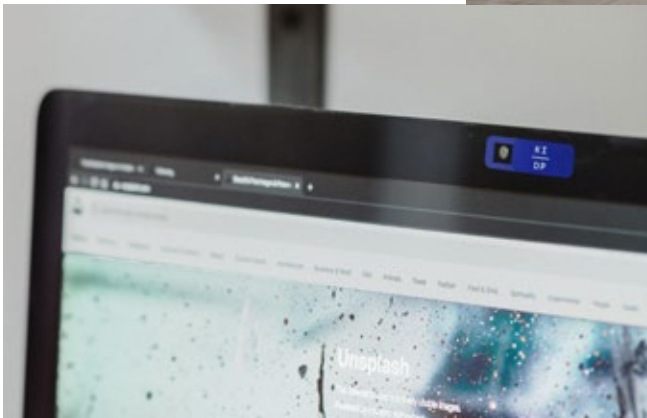
GRANATOWY

SZARO-ZIELONY



R=0 G=0 B=110
C=100 M=100 Y=0 K=0

R=220 G=245 B=245
C=25 M=0 Y=10 K=0



Prof. Adam Mariński
Przewodniczący KIDP

Uważam, że nowe danina narusza konstytucyjne zasady równości i sprawliwości. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby odstąpić od konstytucyjnych granic opodatkowania, a tym bardziej nie ma uzasadnienia dyskryminacyjne traktowanie jednej z branż.

KI
DP

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego
kwartału



*Ostatni przegląd orzecznictwa VAT w Trybunale
zakończyliśmy na listopadzie 2020 roku. Tym razem
podsumowujemy wszystkie kolejne wyroki w obszarze
tego podatku, które zapadły od początku grudnia 2020 r.
do końca lutego 2021 r.*

DR PAWEŁ MIKUŁA

GOLFCLUB SCHLOSS IGLING (ORGANIZACJA NIENASTAWIONA NA OSIĄGANIE ZYSKU)

W sprawie rozstrzygniętej pierwszym wyrokiem zapadłym w grudniu 2020 r. stowarzyszenie, którego celem jest kultywowanie i promowanie golfa, utrzymywało pole golfowe i przynależne obiekty. Fundusze stowarzyszenia mogą być wykorzystywane wyłącznie w celach przewidzianych w statucie. W razie jego likwidacji, składniki majątku mają być przekazane osobie wskazanej przez walne zgromadzenie. Stowarzyszenie uzyskiwało dochód z różnych aktywności: udostępniania pola golfowego, wypożyczania piłek, wynajmu wózków golfowych, sprzedaży kijów golfowych, organizowania imprez i turniejów. Stowarzyszenie traktowało swoją działalność jako zwolnioną na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT (świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym). Organy podatkowe uznały, że tylko niektóre czynności stowarzyszenia mogą być zwolnione, a stowarzyszenie nie jest organizacją nastawioną na osiągnięcie zysku. Trybunał co do zasady zgodził się z organami podatkowymi¹. Uznał on, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT nie ma skutku bezpośredniego i podatnicy nie mogą powoływać się na niego bezpośrednio. Państwo członkowskie może dookreślić czynności, które podlegają zwolnieniu na mocy powołanego przepisu dyrektywy. Dodatkowo, jeżeli dany podmiot przewiduje moż-

Jeżeli dany podmiot przewiduje możliwość przekazania wypracowanego majątku ponad wniesione „wkłady” po jego rozwiązaniu członkom – nie jest on organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku.

liwość przekazania wypracowanego majątku ponad wniesione „wkłady” po jego rozwiązaniu członkom – nie jest on organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku.

FRANCK (ODPŁATNE UDOSTĘPNIENIE KAPITAŁU)

Spółka A udostępniła środki pieniężne spółce B w zamian za wynagrodzenie. Środki pieniężne zostały otrzymane przez A od spółki faktoringowej w wyniku przeniesienia na nią weksla wystawionego przez B, a spłata tego weksla została poręczona przez A. Cała operacja była dokonana w ramach trzech odrębnych rodzajów stosunków umownych. Organy podatkowe twierdziły, że A świadczy usługę ściągania długów, a zatem że była to usługa opodatkowana VAT. Trybunał nie potwierdził tego podejścia². Uznał, że formalnie odrębne umowy mogą tworzyć jedno świadczenie dla celów VAT. Tutaj zaś celem było zaspokojenie potrzeby na kapitał przez B, który z uwagi na przepisy bankowe nie

mógł uzyskać „normalnej” pożyczki.

Trybunał dodatkowo zaznaczył, że udzielenie takiego finansowania przez A wchodzi w zakres jej działania jako podatnika VAT – pomimo, że ma charakter dodatkowy w stosunku do głównego przedmiotu działalności.

BAKATI PLUS (ZWOLNIENIE W EKSPORCIE)

Węgierska spółka prowadziła handel hurtowy oraz detaliczny. Znaczna liczba dostaw jej towarów była realizowana do wąskiej grupy osób fizycznych w sposób wskazujący na ich gospodarcze przeznaczenie. Sprzedaż odbywała się w ten sposób, że towary były dostarczane do granicy serbskiej, gdzie następowało przemieszczenie tych towarów poza granice UE. Nabywcy przewozili towary prywatnym samochodem w bagażu osobistym. Dokumentacja transakcji nie pozostawiała przy tym wątpliwości, że towary opuściły terytorium UE. Organy podatkowe uznały, że nie można w takim wy-

Udzielenie takiego finansowania przez A wchodzi w zakres jej działania jako podatnika VAT – pomimo, że ma charakter dodatkowy w stosunku do głównego przedmiotu działalności.

padku stosować zwolnienia z VAT w odniesieniu do towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych. Jednocześnie dostawca nie zastosował celnej procedury wywozu – nie ma zatem prawa do stosowania zwolnienia w eksporcie na „ogólnych” zasadach. Trybunał był odmiennego zdania³. Uznał on, że towary mające przeznaczenie handlowe nie mogą korzystać ze zwolnienia dla towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych. Jednakże w tej sytuacji zwolnienie należy przyznać na „ogólnych” zasadach. Nie ma bowiem wątpliwości, że towar opuścił terytorium UE. Brak stosowania procedur celnych, a nawet zła wiara dostawcy nie zmieniają tego wniosku.

WEG TEVESSTRASSE (DOSTAWA ENERGII PRZEZ WSPÓLNOTĘ MIESZKANIOWĄ)

Wspólnota mieszkaniowa sprzedawała energię ciepłą wygenerowaną w agregacie kogeneracyjnym. Energia ta była sprzedawana dla jej własnych członków zajmujących lokale mieszkaniowe. Organy podatkowe uznały, że, zgodnie z przepisami

niemieckimi, taka dostawa przez wspólnotę dla jej członków jest zwolniona z VAT, a zatem wspólnota nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego. Trybunał był odmiennego zdania⁴: wspólnota mieszkaniowa prowadzi działalność gospodarczą, a dostawa energii dla jej członków jest opodatkowana VAT. Wspólnota ma zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego.

BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN (NUMER FAKTURY)

Kolejna sprawa rozstrzygana przez Trybunał⁵ dotyczyła warunków formalnych zwrotu podatku zgodnie z mechanizmem przewidzianym w dyrektywie 2008/9 (zwrot VAT dla podatników z innego państwa członkowskiego). Austriacka spółka zawnioskowała o zwrot VAT naliczonego do niemieckich organów podatkowych. We wniosku o zwrot podała zamiast właściwych numerów faktur dokumentujących transakcje zakupu inne numery referencyjne, które odnosiły się do tych zakupów. Organy podatkowe uznały, że w takiej sytuacji wnioski były niekompletne, a zatem w isto-

cie nie zostały złożone. Trybunał zajął przeciwne stanowisko. Wskazał wprawdzie, że przepisy wymagają podania konkretnych danych – tj. kolejnego numeru faktury. Jednak są to wyłącznie warunki formalne i nie można uznać, że taki wniosek nie jest złożony. Organ ma prawo na dalszych etapach procedury żądać podania prawidłowych numerów faktur.

FINANZAMT SAARBRÜCKEN (SAMOCHODY SŁUŻBOWE)

Spółka luksemburska udostępniała dwóm pracownikom samochodu służbowe do celów służbowych i prywatnych. Pracownicy ci mieszkali w Niemczech. Udostępnienie pierwszego samochodu nie wiązało się z jakkolwiek odpłatnością pracownika. W drugim przypadku pracownik wniósł częściowy wkład pieniężny związany z jego używaniem. Zgodnie z przepisami luksemburskimi spółka nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia/leasingu tych samochodów. Niemiecki organ podatkowy uznał, że takie świadczenia powinny być opodatkowane w Niemczech. Trybunał zajął odmiennie stanowisko⁶ w odniesieniu do samochodu udostępnianego nieodpłatnie. Wskazał, że nieodpłatne udostępnienie samochodu nie może wchodzić w zakres pojęcia „wynajmu środków transportu” (art. 56 ust. 2 dyrektywy VAT), gdyż najem wymaga tego, aby był odpłatny. W konsekwencji miejscem świadczenia nie są w tym przypadku Niemcy. W odniesieniu natomiast do drugiej umowy występuje taka odpłatność, a więc świadczenie takie może być opodatkowane w Niemczech.

AJFP SIBIU I DGRFP BRAȘOV (SPRZEDAŻ PRYWATNYCH NIERUCHOMOŚCI)

Obywatel Rumunii udzielił kilku pożyczek zabezpieczonych hipote-

ką. Nie zostały one jednak spłacone. W konsekwencji przeprowadzono licytację, w wyniku której przysądzone zostały pożyczkodawcy 3 nieruchomości. Następnie pożyczkodawca nieruchomości te sprzedał (wraz z inną, należącą do niego już wcześniej). Organy podatkowe uznały, że prowadzi w tych okolicznościach działalność gospodarczą, stał się podatnikiem VAT, a zatem dostawy tych nieruchomości podlegały opodatkowaniu. TSUE nie zgodził się z takim stanowiskiem⁷. Uznał on, że sprzedaż nieruchomości przysądzonych w egzekucji stanowi normalne działanie zmierzające do odtworzenia swojego majątku prywatnego na skutek niespłaconej pożyczki. Zachowanie takie nie świadczy o prowadzeniu działalności gospodarczej. Aby taką prowadzić, trzeba podejmować aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami.

UCMR – ADA (REFAKTUROWANIE)

Rumuńska organizacja zbiorowego zarządzania majątkowymi prawami autorskimi do utworów muzycznych udzieliła stowarzyszeniu kulturalnemu niewyłącznej licencji na publiczne udostępnienie takich utworów. Organizacja ta pobiera w imieniu własnym, ale na rzecz twórców, wynagrodzenie za korzystanie z praw autorskich. Trybunał uznał⁸ w tej sytuacji, że dochodzi do „refakturowania” na zasadzie zastosowania art. 28 dyrektywy VAT. W konsekwencji twórca powinien wystawić fakturę na organizację, a organizacja na stowarzyszenie.

KOMISJA PRZECIWKO AUSTRII (VAT MARŻA)

Kolejny wyrok⁹ zapadły w interesującym nas okresie dotyczył oceny przepisów austriackich. Austria wyłączyła mianowicie z procedury szczególnej „VAT marża” dla biur

podróży usługi turystyczne świadczone dla przedsiębiorców, którzy wykorzystują te usługi dla celów własnej działalności gospodarczej. Ponadto zezwoliła biurom podróży na określenie podstawy opodatkowania VAT łącznie dla danej kategorii usług lub dla wszystkich usług w danym okresie rozliczeniowym. Trybunał na skutek skargi Komisji Europejskiej uznał takie regulacje za niezgodne z dyrektywą VAT.

GMINA WROCŁAW (PRZEKSZTAŁCENIE UŻYTKOWANIA WIECZYSTEGO)

1.01.2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów (w określonym zakresie) zostało przekształcone z mocy prawa w prawo własności na mocy nowej ustawy obowiązującej w Polsce. Oznacza to, że dotychczasowi właściciele przestali nimi być, a stali się nimi użytkownicy wieczystości gruntów. Za przekształcenie tego prawa właściciel uiszcza opłatę przekształceniową. Jej wysokość i sposób uiszczania są analogiczne do dotychczasowych opłat z tytułu użytkowania wieczystego. Ten stan prawny doprowadził do następującego stanowiska organów podatkowych: skoro dysponowanie rzeczą jak właściciel zostało już przeniesione na użytkowników wieczystych, to przekształcenie tego prawa w prawo własności obecnie z mocy prawa nie powoduje kolejnej dostawy towarów. Nowe zdarzenie cywilnoprawne (przekształcenie) nie powoduje nowych skutków na gruncie VAT. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 25.02.2021 r.¹⁰ zajął odmienne stanowisko. Uznał on, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności jest „nową” dostawą towarów.

NOVO BANCO (PODATEK OD INSTYTUCJI FINANSOWYCH)

Przepisy prawa wspólnoty autonomicznej Andaluzji wprowadziły

podatek należny od instytucji finansowych, którego przedmiotem opodatkowania jest przechowywanie wnoszonych przez klientów depozytów. Podstawę opodatkowania stanowi średnia arytmetyczna sald kwartalnych, a podatnikiem podatku są określone instytucje finansowe.

W wyroku z 25.02.2021 r.¹¹ Trybunał rozstrzygał m.in. to, czy podatek ten jest dopuszczalny w świetle art. 401 dyrektywy VAT. Sąd unijny uznał, że wprowadzenie takiej daniny jest dopuszczalne – nie posiada ona bowiem zasadniczych cech podatku VAT. ↪



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

¹ Wyrok z 10.12.2020 r., C-488/18, Golfclub Schloss Igling.

² Wyrok z 17.12.2020 r., C-801/19, Franck.

³ Wyrok z 17.12.2020 r., C-656/19, BAKATI PLUS.

⁴ Wyrok z 17.12.2020 r., C-499/19, WEG Tevesstraße.

⁵ Wyrok z 17.12.2020 r., C-364/19, Bundeszentralamt für Steuern.

⁶ Wyrok z 20.01.2021 r., C-288/19, Finanzamt Saarbrücken.

⁷ Wyrok z 20.01.2021 r., C-655/19, AJFP Sibiu i DGRFP Braşov.

⁸ Wyrok z 21.01.2021 r., C-501/19, UCMR – ADA.

⁹ Wyrok z 27.01.2021 r., C-787/19, Komisja przeciwko Austrii (TVA – Agences de voyages).

¹⁰ Wyrok z 25.02.2021 r., C-604/19, Gmina Wrocław.

¹¹ Wyrok z 25.02.2021 r., C-712/19, Novo Banco.

Wyrok z 15.10.2020 r., C-335/19, E. (TVA – Réduction de la base d'imposition).

Zarzut wygaśnięcia obowiązku

z powodu przedawnienia

Wybrane zagadnienia



*Wniesiony w postępowaniu egzekucyjnym zarzut
może skutecznie ochronić majątek zobowiązanego
przed zajęciem i utratą.*

DR MARCIN RYMASZEWSKI

1

Niejednokrotnie mimo uprawnienia się decyzji organów podatkowych określającej zobowiązania podatkowe, podatnik (zobowiązany) uniknie ich zapłaty z powodu wygaśnięcia obowiązku, np. przedawnienia się zobowiązań podatkowych. Może się zdarzyć sytuacja, w której sąd administracyjny kontrolujący legalność decyzji wymiarowej organów podatkowych nie podzieli argumentów podatnika wskazujących na przedawnienie się zobowiązań podatkowych, a mimo to w postępowaniu egzekucyjnym podatnik ten nadal będzie podnosił zarzut przedawnienia. Powstanie wówczas wątpliwość co do tego, czy taka sytuacja wyczerpie znamiona zakazu konkurencji środków prawnych (zaskarżenia). Problematyczna również okazać może się treść i uzasadnienie zarzutu związanego z przedawnieniem zobowiązania podatkowego (nieistnienia obowiązku) w postępowaniu egzekucyjnym oraz okoliczność jego modyfikacji w toku trwającego postępowania.

2

Instytucja zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym jest środkiem ochrony praw m.in. zobowiązane¹. Wnosząc zarzut, kwestionuje on możliwość prowadzenia egzekucji, podważając prawidłowość tytułu wykonawczego, z którego wynika domniemanie istnienia obowiązku oraz spełnienia wszystkich przesłanek dopuszczalności jej wszczęcia². Zgodnie z art. 33 § 1 u.p.e.a.³

zobowiązanemu przysługuje prawo wniesienia do wierzyciela, za pośrednictwem organu egzekucyjnego, zarzutu w sprawie egzekucji administracyjnej. W myśl art. 33 § 2 pkt 5 u.p.e.a. podstawą zarzutu w sprawie egzekucji administracyjnej jest wygaśnięcie obowiązku w całości

a zobowiązanym co do tego, czy zobowiązany ma prawo złożenia takiego zarzutu w postępowaniu egzekucyjnym.

Pamiętać należy, że wydanie ostatecznej decyzji wymiarowej nie jest zdarzeniem przerywającym lub zawieszającym bieg ter-

W orzecznictwie wskazuje się, że wydanie i doręczenie decyzji przez organ podatkowy **nie wywołuje skutków** w zakresie biegu terminu przedawnienia.

albo w części. Zatem zobowiązany ma prawo kwestionować wszczęcie egzekucji w przypadku, gdy doszło do wygaśnięcia obowiązku wskazanego w tytule wykonawczym na skutek m.in. przedawnienia się zobowiązania podatkowego.

3

Niejednokrotnie dochodzi do sytuacji, w której podatnik (zobowiązany) w postępowaniu podatkowym, a potem sądowo-administracyjnym podnosi zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych, który zostaje uznany za niezasadny. Powstać wówczas może spór między wierzycielem

minu przedawnienia. W orzecznictwie wskazuje się, że wydanie i doręczenie decyzji przez organ podatkowy nie wywołuje skutków w zakresie biegu terminu przedawnienia⁴. Zobowiązanie podatkowe może się bowiem przedawnić także po wydaniu decyzji podatkowej i tę okoliczność winien zbadać organ w toku postępowania egzekucyjnego. Zatem przedmiotem egzekucji nie może być zobowiązanie podatkowe, które wygasło wskutek przedawnienia. W takiej sytuacji trudno dopatrzeć się przeszkód, aby po prawomocnym zakończeniu sporu co do zasadności wymiaru podatku, w postępowaniu egzekucyjnym podnieść zarzut przedawnienia się zobowiązań podatkowych. Jak

zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, zarzut podniesiony w skardze sprowadza się do żądania zbadania przez Sąd prawidłowości wydania decyzji wymiarowej, co oznacza kontrolę polegającą na ustaleniu, czy decyzja została wydana przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy. Zarzut podniesiony w postępowaniu egzekucyjnym nie sprowadza się natomiast do kwestionowania prawidłowości decyzji, w związku z którą zostało wszczęte postępowanie egzekucyjne⁵.

Stwierdzić należy, że zobowiązanie podatkowe może przedawnić się nawet dzień po wydaniu ostatecznej decyzji wymiarowej, co uniemożliwi organowi egzekucję zobowiązań podatkowych. Kontrolujący legalność decyzji sąd administracyjny może w orzeczeniu sądowym odnieść się jedynie do niektórych aspektów sprawy wpływających na ocenę tego, czy doszło do przedawnienia. W postępowaniu egzekucyjnym mogą być rozpatrywane jeszcze inne okoliczności sprawy związane z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, które nie były analizowane przez sąd. Dlatego zobowiązany nie może być pozbawiony prawa złożenia zarzutu względem egzekucji przedawnionych zobowiązań podatkowych z tej

przyczyny, że sąd administracyjny nie dopatrył się wydania decyzji wymiarowej w warunkach przedawnienia. Pamiętać zatem należy, że pomiędzy dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązań podatkowych a dniem doręczenia tytułu wykonawczego może dojść do przedawnienia się zobowiązań podatkowych. W takiej sytuacji treść wyroku sądowego pozostanie bez znaczenia dla wygaśnięcia obowiązku z powodu przedawnienia. Podobny pogląd wyraził WSA w Poznaniu, wskazując, że zarzut przedawnienia może być skutecznie podniesiony na każdym etapie postępowania egzekucyjnego, niezależnie od tego, że był uznany za nietrafny w fazie kontroli decyzji administracyjnej. Z uwagi bowiem na upływ czasu może okazać się, że zobowiązanie podatkowe, które nie było przedawnione na etapie wydania decyzji podatkowej, traci swój byt prawny w toku postępowania egzekucyjnego i jego wykonanie nie jest już możliwe właśnie na skutek przedawnienia⁶.

4

Zasada zakazu konkurencyjności środków zaskarżenia wynika z art. 34 § 2 pkt 3 lit. a u.p.e.a., który nakazuje stwierdzenie niedopuszczal-

ności zarzutu w sprawie egzekucji administracyjnej, jeżeli zarzut jest albo był przedmiotem rozpatrzenia w odrębnym postępowaniu podatkowym, administracyjnym lub sądowym⁷. W jednym ze swych wyroków Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zasada ta sprowadza się do ukształtowania środków ochrony prawnej w taki sposób, by ich podstawy nie mogły być powielane, tzn. by nie zaistniała sytuacja, w której dany zarzut byłby rozpatrywany w ramach kilku środków ochrony prawnej⁸. Innym razem zauważył, że dyferencjacja środków prawnych następuje nie tylko poprzez zróżnicowanie przedmiotu zaskarżenia, ale także poprzez zastosowanie kryteriów odnoszących się do innych elementów konstrukcji środków prawnych. Zasadą jest zatem wniesienie jednego środka prawnego, a nie dwóch konkurujących wobec siebie⁹.

Jak już wskazano, zasada zakazu konkurencyjności środków zaskarżenia nie zawsze ma zastosowanie, gdy zarzuty przedawnienia rozpatrywane są zarówno w postępowaniu sądownoadministracyjnym, jak i w postępowaniu egzekucyjnym. Sąd bada bowiem przesłanki przedawnienia na moment doręczenia decyzji wymiarowej podatnikowi, a wierzyciel rozpatruje zasadność zarzutów na moment wszczęcia

Stwierdzić należy, że zobowiązanie podatkowe może przedawnić się nawet dzień po wydaniu ostatecznej decyzji wymiarowej, co uniemożliwi organowi egzekucję zobowiązań podatkowych.

Za naruszające zasadę zakazu konkurencji środków zaskarżenia mogą być uznane zarzuty wygaśnięcia zobowiązań podatkowych wnoszone wobec tytułu wykonawczego, **jeśli toczy się postępowanie podatkowe** w sprawie wymiaru zobowiązań podatkowych.

egzekucji. Podobnie nie dojdzie do naruszenia tej zasady, jeśli zarzuty przedawnienia opierać się będą na innych okolicznościach faktycznych. Przykładowo, skoro sąd uznał, że doszło skutecznie do zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, to kwestionowanie tej samej okoliczności w postępowaniu egzekucyjnym jest niedopuszczalne. Co jednak w sytuacji, w której zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym podniesie zarzut przedawnienia się zobowiązań podatkowych, jednak oparty na innych okolicznościach faktycznych, np. sąd uzna, że w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek zawiadomienia podatnika o toczącym się postępowaniu karnym skarbowym, nie badając jednak okoliczności reprezentowania podatnika w postępowaniu podatkowym przez pełnomocnika, a zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym podniesie, że zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia doręczono z pominięciem pełnomocnika, co zgodnie z uchwałą NSA sygn. I FPS 3/18¹⁰ powoduje nieskuteczność zawieszenia biegu tego terminu?

Zauważyć należy, że ocenę prawną i wskazania co do dalszego postępowania sądy administracyjne

wyrażają w uzasadnieniu wyroków¹¹. Można stwierdzić, że uzasadnienie wyroku sądu administracyjnego określa granice wydanego przez ten sąd rozstrzygnięcia. Skoro w uzasadnieniu wyroku rozstrzygnięto wpływ tylko niektórych okoliczności faktycznych sprawy na ocenę tego, czy doszło w badanej sprawie do przedawnienia, to nie ma przeszkód, aby w postępowaniu egzekucyjnym podnieść zarzut przedawnienia obowiązku, opierając go na innych okolicznościach faktycznych¹². Ponadto w orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że związane oceną prawną i wskazaniem zawartymi w orzeczeniu sądowym nie ma charakteru absolutnego¹³. Przykładowo organy podatkowe lub sąd administracyjny uprawnione są do odstąpienia od oceny prawnej sądu zawartej w prawomocnym orzeczeniu, jeśli zostanie wydana uchwała NSA prezentująca odmienną ocenę prawną.

Stwierdzić zatem należy, że jeżeli sąd nie zajmował się oceną konkretnych okoliczności sprawy związanych z przedawnieniem, to na przeszkodzie rozpatrzenia zarzutu wygaśnięcia obowiązku w postępowaniu egzekucyjnym nie stoi zasada związania organu oceną prawną sądu oraz zakazu konkuren-

cyjności środków zaskarżenia. Tym bardziej, jeśli w stosunku do danego zagadnienia prawnego wydana zostanie uchwała NSA prezentująca odmienną wykładnię od przyjętej w orzeczeniu sądu.

5

Za naruszające zasadę zakazu konkurencji środków zaskarżenia mogą być uznane zarzuty wygaśnięcia zobowiązań podatkowych wnoszone wobec tytułu wykonawczego, jeśli toczy się postępowanie podatkowe w sprawie wymiaru zobowiązań podatkowych. Może dojść do takiej sytuacji, jeśli decyzji pierwszej instancji nadany zostanie rygor natychmiastowej wykonalności i wierzyciel wystawi tytuły wykonawcze. Podnoszenie zarzutu przedawnienia w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym w związku z nadaniem decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności jest niedopuszczalne, jeżeli ten sam zarzut jest lub będzie przedmiotem oceny przez organ podatkowy. W takim wypadku zarzut przedawnienia powinien być zbadywany w postępowaniu odwoławczym od decyzji wymiarowej. Zasada niekonkurencyjności środków prawnych ma na celu wyeliminowanie

sytuacji, w której kwestia mogąca być podstawą do sformułowania zarzutu w postępowaniu egzekucyjnym, byłaby rozstrzygana w tym postępowaniu, pomimo że została już lub zostanie rozstrzygnięta w ramach innego postępowania¹⁴.

stępowanie egzekucyjne podlegało bowiem umorzeniu z urzędu, jeżeli zachodziły okoliczności określone w art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a., czyli jeżeli obowiązek nie był wymagalny, został umorzony lub wygasł z innego powodu, w tym np. z uwagi

zgłaszania innych zarzutów niż enumeratywnie wskazane w art. 33 § 2 u.p.e.a. Zobowiązany pozbawiony jest też możliwości zgłaszania nowych zarzutów, które nie zostały wniesione w ustawowym terminie¹⁷. Stwierdzenie to jest aktualne

Obecnie wydłużono czas na złożenie zarzutu, który wnosi się **nie później niż w terminie 30 dni** od dnia wyegzekwowania w całości obowiązku, kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych.

Zgodnie z art. 29 § 1 u.p.e.a. organ egzekucyjny bada z urzędu dopuszczalność egzekucji administracyjnej; organ ten nie jest natomiast uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym. Zatem organ egzekucyjny jest związany stanowiskiem wierzyciela, a postępowanie egzekucyjne nie służy do merytorycznej weryfikacji decyzji administracyjnych, których niewykonanie było podstawą wszczęcia tego postępowania. Skoro w innym postępowaniu istnieje możliwość wzruszenia decyzji administracyjnej, to ten tryb jest właściwy do oceny przesłanek przedawnienia się zobowiązania podatkowego.

Zauważyć trzeba, że ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji znacząco zmieniła swą treść od 30 lipca 2020 r.¹⁵ W porządku prawnym obowiązującym przed tą datą, pomimo niedopuszczalności zarzutu, zobowiązany nie był pozbawiony możliwości ingerowania w tok postępowania egzekucyjnego i obrony swoich praw. Po-

na przedawnienie. Umorzeniu postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. nie stało na przeszkodzie wydanie postanowienia w trybie obowiązującego wówczas art. 34 § 1a tej ustawy¹⁶. Obecnie wydłużono czas na złożenie zarzutu, który wnosi się nie później niż w terminie 30 dni od dnia wyegzekwowania w całości obowiązku, kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych. Zatem zarzuty będzie można wnieść również po prawomocnym zakończeniu sporu podatkowego, w sytuacji, gdy obowiązek w całości nie zostanie do tego czasu wyegzekwowany.

6

Problematyczna może się również okazać sytuacja, w której zobowiązany w toku postępowania egzekucyjnego modyfikuje uzasadnienie zarzutu wygaśnięcia obowiązku z powodu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W postępowaniu egzekucyjnym nie ma możliwości

w obecnie obowiązującym stanie prawnym, jednak traci na znaczeniu, skoro zarzuty można wnosić w trakcie trwania egzekucji, a nie jak wcześniej w terminie 7 dni od doręczenia tytułu wykonawczego. Rozróżnić należy jednak sytuację, w której zobowiązany zgłasza całkiem nowy, niepodniesiony dotychczas zarzut w toku postępowania egzekucyjnego, od sytuacji, w której przedstawia on nowe uzasadnienie zgłoszonego wcześniej zarzutu. Modyfikacja uzasadnienia zarzutu lub jego uzupełnienie powinny być dopuszczalne, o ile odnoszą się one do wniesionego w terminie zarzutu enumeratywnie wskazanego w art. 33 § 2 u.p.e.a.

W myśl art. 33 § 2 pkt 5 u.p.e.a. podstawą zarzutu w sprawie egzekucji administracyjnej jest wygaśnięcie obowiązku w całości albo w części¹⁸. Zgodnie z art. 33 § 4 u.p.e.a. zarzut w sprawie egzekucji administracyjnej określa istotę i zakres żądania oraz dowody uzasadniające to żądanie. Trudno z powołanych przepisów wywieść,

że zobowiązany uzasadniając zarzut wygaśnięcia obowiązku z powodu przedawnienia, określa granice rozpoznania tego zarzutu w postępowaniu egzekucyjnym. Nie sposób też przyjąć, że wierzyciel związany jest uzasadnieniem zarzutu zobowiązanego i jest zwolniony z oceny tego, czy w sprawie doszło do wygaśnięcia obowiązku, również z powodu innych okoliczności niż wskazanych w zarzucie.

Problem modyfikacji uzasadnienia zarzutu nie traci na znaczeniu w aktualnym stanie prawnym (po 29 lipca 2020 r.). Z jednej strony podkreślić trzeba, że obecnie zarzuty mogą być wnoszone na każdym etapie postępowania egzekucyjnego, co wydłuża, w stosunku do poprzedniego stanu prawnego, czas ich przygotowania i sprzyja precyzyjnemu formułowaniu żądań. Z drugiej strony spodziewać się należy, że zarzut często będzie wnoszony nadal w terminie 7 dni od doręczenia tytułu wykonawczego, gdyż od dnia jego doręczenia do czasu wydania ostatecznego postanowienia w sprawie zarzutu, postępowanie egzeku-

cyjne ulega zawieszeniu (art. 35 § 1 u.p.e.a.). Późniejsze wniesienie tego środka nie wywołuje już takiego skutku¹⁹.

Może się też zdarzyć, że organ egzekucyjny wyegzekwuje całość dochodzonych należności jeszcze przed prawomocnym rozpatrzeniem skargi na decyzję wymiarową przez sąd administracyjny i zobowiązany złoży zarzut w ostatnim dopuszczalnym terminie. W takiej sytuacji może on w toku postępowania egzekucyjnego stanąć przed koniecznością doprecyzowania lub przytoczenia nowego uzasadnienia zarzutu, choćby z powodu wydania uchwały przez NSA mającej wpływ na ocenę zasadności prowadzenia egzekucji.

7

Podsumowując, stwierdzić należy, że oceniając zasadność zarzutu wygaśnięcia obowiązku z powodu przedawnienia, wierzyciel powinien wnikliwie przeanalizować nie tylko treść wniesionego przez zobowiąza-

nego zarzutu oraz jego uzasadnienie, ale także inne okoliczności sprawy, które mogą świadczyć o jego trafności. Pamiętać trzeba, że nie zawsze fakt rozpatrzenia zarzutu przedawnienia w innym postępowaniu np. sądownoadministracyjnym wyklucza prawo zobowiązanego do kwestionowania istnienia zobowiązania podatkowego. Zobowiązany nie powinien być pozbawiony możliwości zmodyfikowania uzasadnienia wniesionego zarzutu, w szczególności gdy wpływ na jego sprawę ma uchwała NSA. Podjęcie uchwały przez NSA nie stanowi obecnie podstawy do wznowienia postępowania podatkowego, ale powinno mieć wpływ na rozpatrzenie zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym, które może się toczyć nawet po prawomocnym zakończeniu sprawy podatkowej. ↪



**DR MARCIN
RYMASZEWSKI,
DORADCA PODATKOWY**

1_ Zob. wyrok WSA z 19.10.2004 r., III SA 410/03, CBOSA.

2_ P. M. Przybysz [w:] Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, wyd. IX, Warszawa 2021, art. 33.

3_ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 z późn. zm.), zwana dalej u.p.e.a.

4_ Wyrok WSA z 9.12.2009 r. I SA/Po 430/09, LEX nr 533949.

5_ Wyrok WSA z 9.12.2009 r., I SA/Po 430/09, LEX nr 533949, por. wyrok WSA z 21.01.2010 r., I SA/Kr 1197/09, LEX nr 599977.

6_ Wyrok z 20.02.2019 r., I SA/Po 41/19, nieprawomocny, CBOSA.

7_ Art. 34 § 2 pkt 3 lit. a u.p.e.a.

8_ Wyrok NSA z 18.08.2015 r., II FSK 1688/13, LEX 1783606.

9_ Wyrok NSA z 24.10.2014 r., II GSK 1377/13, LEX 1592003.

10_ Uchwała NSA z 19.03.2019 r., I FPS 3/18.

11_ Zob. art. 153 p.p.s.a., por. wyrok WSA z 6.09.2018 r., I SA/Sz 493/18, LEX nr 2554312, wyrok WSA z 9.09.2015 r., III SA/Wa 3365/14, LEX nr 1972235.

12_ Por. wyrok WSA z 22.10.2020 r., VIII SA/Wa 531/20, nieprawomocny, CBOSA.

13_ Zob. wyrok NSA z 1.09.2010 r., I OSK 920/10, uchwała NSA z 30.06.2008 r., I FPS 1/08, CBOSA.

14_ Wyrok NSA z 18.03.2010 r., II FSK 2007/09, LEX nr 596157.

15_ Ustawa z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzeku-

cyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2070 z późn. zm.).

16_ Wyrok NSA z 10.10.2014 r., II FSK 2487/12, LEX nr 1530026.

17_ P. Przybysz, Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Wyd. LexisNexis 2009, teza 4 do art. 33, s. 162; wyrok NSA z 12.12.2006 r., I OSK 1057/06; wyrok NSA z 28.04.2009 r., II FSK 108/08; wyrok NSA z 27.01.2015 r., II FSK 3081/12; publ. CBOSA.

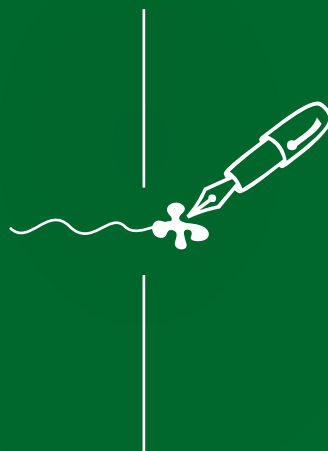
18_ Por. wyrok NSA z 2.02.2012 r., II FSK 1469/10, LEX nr 1113607; wyrok NSA 6.05.2010 r., II FSK 2175/08, LEX nr 785804; wyrok NSA 20.01.2011 r., I OSK 1741/10, LEX nr 951992.

19_ A. Cudak, Zmiany legislacyjne zasad ochrony jednostki przed przymusem państwowym w egzekucji administracyjnej, PP 2021, nr 1, s. 24–33.

Wadliwe podpisanie decyzji

jako rażące naruszenie prawa

– uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu
Administracyjnego z dnia 12 marca 2021 r.,
sygn. I FSK 743/18



*Podpisanie decyzji administracyjnej bez podania
imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego
wynikałoby upoważnienie do jej wydania, przesądza
o istotnej wadzie tej decyzji i stanowi podstawę
do stwierdzenia jej nieważności.*

MAGDALENA GUŚCIORA

Niniejszy artykuł dotyczy kwestii rażącego naruszenia prawa w zakresie stwierdzenia nieważności decyzji w kontekście wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2021 r., sygn. I FSK 743/18, który zapadł z uwagi na wadliwe w ocenie tegoż sądu podpisanie decyzji. W ramach artykułu zostaną zatem poczynione uwagi zarówno co do samej instytucji rażącego naruszenia prawa, wadliwej czynności podpisania decyzji administracyjnej, jak i możliwości skorzystania z instytucji stwierdzenia nieważności decyzji. Ponadto na kanwie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2021 r., sygn. I FSK 743/18, dokonana zostanie analiza problematyki podpisania decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania – jako przesłanki, że można mówić o istotnej wadzie decyzji, co stanowi podstawę do stwierdzenia jej nieważności.

Wprowadzenie

Zasadniczo przedmiotowy wyrok zapadł w zakresie problematyki podpisania decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania, jako przesłanki, która w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego może być potraktowana jako naruszenie, które przesądza o istotnej wadzie tej decyzji, co w konsekwencji stanowi podstawę do stwierdzenia jej nieważności.

Omówienie wskazanego wyroku wydaje się o tyle istotne, że granice rażącego naruszenia prawa zawsze powodowały mniejsze bądź większe trudności w kontekście zarzutu stwierdzenia nieważności decyzji. Uwagi poczynione w niniejszym artykule odnoszą się będą zatem do instytucji rażącego naruszenia prawa w sytuacji braku odrębnego podpisu, braku wskazania imienia lub nazwiska osoby podpisującej decyzję, albo gdy występuje nieczytelny podpis pod decyzją.

Przedmiot kontroli oraz rozstrzygnięcie Sądu

Przedmiotowa sprawa dotyczyła zarzutu, który poczyniła strona względem organu podatkowego, wskazując, jakoby ten zastosował nieczytelną pieczętkę oraz nieczytelny podpis, przez co nie było możliwe ustalenie imienia oraz nazwiska osoby podpisującej decyzję. Sprawa ta trafiła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który po rozpoznaniu skargi ze strony podatnika wyrokiem z 7 września 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2681/16, stwierdził nieważność decyzji wydanej przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, utrzymującej w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdzając nieważność decyzji administracyjnej na podstawie art. 247 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020, poz. 1325 t.j. z dnia 31 lipca 2020 r., dalej: Ordynacja podatkowa), wyja-

śnił, że zgodnie z art. 210 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej każda decyzja podatkowa powinna zawierać podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podkreślił, że podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, jest elementem konstytutywnym decyzji, gdyż do momentu podpisania przez osobę upoważnioną decyzja jest co najwyżej tylko projektem aktu. Sąd pierwszej instancji przyjął, że brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, stanowi istotną wadę decyzji, z powodu której zachodzi konieczność wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w swoim wyroku, w rozpoznawanej sprawie wystąpiła niemożność jednoznacznego zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, wobec czego doszło do rażącego naruszenia prawa, dającego podstawę do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji.

Oczywiście przedmiotowa sprawa miała swój finał w Naczelnym Sądzie Administracyjnym z uwagi na złożoną przez organ skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując sprawę, wskazał, iż w jego ocenie nie budziło wątpliwości to, że decyzja doręczona skarżącej spółce zawierała częściowo nieczytelną pieczętkę, a także nieczytelny podpis. Co więcej, wada ta – jak trafnie przyjął sąd pierwszej instancji – miała charakter kwalifikowany i uzasadniała

zastosowanie art. 145 § pkt 2 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny, na powyższe nie mogła mieć wpływu podnoszona w skardze kasacyjnej okoliczność, że w aktach sprawy znajduje się decyzja prawidłowo podpisana.

Jak słusznie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęto, że brak odręcznego podpisu, brak wskazania imienia lub nazwiska osoby podpisującej decyzję albo nieczytelny podpis pod decyzją sprawiają, że decyzję tę należy uznać za wydaną z rażącym naruszeniem prawa, bowiem nie zawiera ona jednego z istotnych jej elementów. Zatem brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, stanowi istotną wadę decyzji powodującą konieczność jej wyeliminowania z obrotu prawnego zgodnie z treścią art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej¹.

Analiza problematyki wadliwego podpisania decyzji jako rażącego naruszenia prawa

Należy podkreślić, iż granice rażącego naruszenia prawa sprawiały zawsze trudności przy rozstrzygnięciu sprawy stwierdzenia nieważności decyzji. W dotychczasowym orzecznictwie sądowym oraz w doktrynie przyjmuje się, że rażące naruszenie prawa następuje wtedy, gdy treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu prawa i gdy charakter tego naruszenia powoduje, że owa decyzja nie może być akceptowana jako akt wydany przez organ praworządowego państwa². W piśmiennictwie przyjmuje się, że wydanie decyzji

lub postanowienia bez upoważnienia udzielonego przez naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby skarbowej powoduje, że orzeczenie takie jest dotknięte wadą rażącego naruszenia prawa powodującą jego nieważność³. Należy również wskazać, iż niewątpliwie podpisanie decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania, przesądza o istotnej wadzie tej decyzji i stanowi podstawę do stwierdzenia jej nieważności⁴.

Ponadto na uwagę zasługuje fakt, iż brak pieczętki imiennej na podpisie osoby upoważnionej do wydania decyzji pozbawia pismo charakteru decyzji wydanej przez właściwy organ administracji publicznej⁵. Co się tyczy natomiast uwag odnoszących się już do samego podpisu, wskazuje się, że podpis na decyzji musi być własnoręczny, bowiem nie jest dopuszczalne stosowanie tzw. facsimile podpisu, czyli odcisku pieczęci z kopią wzoru podpisu⁶.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał ponadto, iż z uwagi na treść art. 210 § 1 pkt 8 w związku z art. 211 Ordynacji podatkowej każdy egzemplarz decyzji doręczany stronom postępowania jest decyzją na prawach oryginału, co oznacza, że stronie (stronom) doręczyć należy decyzję zawierającą oryginalny podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego taki pogląd przedstawiony został w doktrynie, na gruncie art. 109 § 1 k.p.a., którego odpowiednikiem jest art. 211 Ordynacji podatkowej, z zaznaczeniem, że strona jest uprawniona do otrzymania decyzji w oryginale⁷.

Sąd rozpoznając przedmiotową skargę kasacyjną, podkreślił, że nie można zgodzić się z organem, że tylko brak prawidłowych podpisów na obu decyzjach, tj. na decyzji doręczonej stronie jak i znajdującej się w aktach sprawy, stanowiłyby kwalifikowaną wadę stanowiącą podstawę do stwierdzenia jej nieważności i że doręczenie skarżącej spółce decyzji z nieczytelnym podpisem i częściowo nieczytelną pieczęcią stanowiło «zwykłe» a nie «kwalifikowane» naruszenie przepisów, skutkujące jej uchyceniem na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Co więcej, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że na tym tle chybiony jest podnoszony w skardze kasacyjnej zarzut, że „w przypadku powyższych wątpliwości przez Sąd należy z urzędu przeprowadzić dowody uzupełniające w oparciu o art. 106 § 3 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”.

Dodatkowo, jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny, przewidziany przez art. 210 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej wymóg własnoręcznego podpisu osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego dotyczy zarówno decyzji znajdującej się w aktach podatkowych, jak i decyzji doręczonej stronie. Stwierdzona zatem wada na decyzji doręczonej stronie wywołuje skutek i odnosi się także do decyzji znajdującej się w aktach sprawy. Słusznie zatem Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że podpisanie decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania, przesądza o istotnej wadzie tej decyzji i stanowi podstawę do stwierdzenia jej nieważności.

Co istotne, wskazane rozstrzygnięcie ku uciesze podatników, na

Podpisanie decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania, **przesądza o istotnej wadzie tej decyzji** i stanowi podstawę do stwierdzenia jej nieważności.

szczęście nie jest jedynym takim rozstrzygnięciem, bowiem w zakresie podpisu jako elementu konstytutywnego decyzji wypowiedział się chociażby Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, który wskazał, że *W świetle art. 210 § 1 pkt 8 O.p. podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, jest elementem konstytutywnym decyzji, gdyż do momentu podpisania przez osobę upoważnioną decyzja jest co najwyżej tylko projektem aktu. Brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, stanowi istotną wadę decyzji, z powodu której zachodzi konieczność wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego*⁸. Na uwagę zasługuje również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym to wyroku sąd ten wskazał jednoznacznie, iż *Brak podpisu stanowi istotną wadę decyzji*⁹.

Ponadto w zakresie braku podpisu na decyzji administracyjnej w kontekście podpisu osoby upoważnionej, jako elementu konstytutywnego decyzji administracyjnej, rozstrzygnięcie zapadło również w wyroku wydanym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, gdzie sąd ten orzekł, iż *W świetle art. 210 § 1 pkt 8 ordynacji*

*podatkowej zarówno podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, jak i kwalifikowany podpis elektroniczny, jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – jest elementem konstytutywnym decyzji, gdyż do momentu podpisania przez osobę upoważnioną decyzja jest co najwyżej tylko projektem aktu. Istota podpisu wyraża się w utożsamieniu się organu administracji z treścią decyzji. Podpis służy też do zidentyfikowania osoby, która działa w imieniu organu, co umożliwia weryfikację uprawnień danej osoby do wydawania decyzji. Brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, stanowi istotną wadę decyzji, z powodu której zachodzi konieczność wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego*¹⁰.

Powyższe rozstrzygnięcie jest o tyle kluczowe, bowiem jak przyjęto w art. 207 Ordynacji podatkowej, to właśnie organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, która to decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty, albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Co więcej, to zgodnie z art. 207 § 1 Ordynacji podatkowej głównym celem wszczętego i prowadzonego jurysdykcyjnego postępowania podatkowego jest orzekanie przez

organ w sprawie w drodze decyzji. Co prawda we wskazanej ustawie brak jest definicji pojęcia decyzja, niemniej jednak słusznie decyzja podatkowa zawsze traktowana była jako jeden z rodzajów indywidualnych aktów finansowych. Za jej cechy charakterystyczne uznawano:

- wymóg oparcia decyzji na ustawie lub akcie wykonawczym do ustawy;
- ustalenie formy prawnej, normatywne określenie przesłanek ważności decyzji i trybu jej wydawania;
- obowiązywanie przepisów formalnoprawnych, ustalających właściwość organów finansowych do wydawania decyzji, tryb wydawania, środki prawne służące odwołaniu się od decyzji oraz
- ścisły związek z aktami administracyjnymi¹¹.

Ponadto należy wskazać, iż w doktrynie prawa administracyjnego decyzję podatkową uznawano zarówno za akt finansowy, jak i administracyjny, różniący się w zasadzie tylko przedmiotem rozstrzygnięcia, a nie formą prawną realizacji. Co równie istotne, z uwagi na fakt, iż rozstrzygnięcia w formie decyzji podatkowej opierają się na rozwiązaniach normatywnych ogólnego po-

Brak podpisu lub niemożność zidentyfikowania osoby, która podpisała decyzję, stanowi istotną wadę decyzji, z powodu której zachodzi konieczność wyeliminowania takiej decyzji z obrotu prawnego.

stępowania administracyjnego, należy podkreślić, że wiele tez z bardzo bogatego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie decyzji wydawanych w ogólnym postępowaniu administracyjnym, jak i w różnych postępowaniach szczególnych, można odnosić wprost do decyzji podatkowych¹².

W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że decyzja podatkowa jest opartą na przepisach prawa czynnością prawną właściwego organu administracji publicznej, podejmowaną w sferze zewnętrznej, kształtującą w sposób jednostronny i władczy prawa oraz obowiązki imiennie oznaczonego adresata w indywidualnej sprawie podatkowej¹³. To właśnie art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje, że decyzja powinna zawierać: oznaczenie organu podatkowego, datę jej wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie oraz podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Jak zostało już wskazane, elementem decyzji jest również podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska

służbowego. Zgodnie bowiem z art. 210 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej – decyzja podatkowa zawiera podpis osoby upoważnionej z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. Podpis ten niewątpliwie służy zatem kontroli ustalenia umocowania pracownika organu podatkowego, który wydaje decyzję. Z kolei brak podpisu takiej osoby pod treścią decyzji wyklucza uznanie danego aktu administracyjnego za decyzję podatkową.


Zakończenie

Nie budzi wątpliwości fakt, iż podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, jest elementem konstytutywnym decyzji, dlatego też nie powinno budzić wątpliwości, iż w momencie, gdy mamy do czynienia z sytuacją, gdy następuje podpisanie decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania, fakt ten przesądza o istotnej wadzie tej decyzji i stanowi podsta-

wę do stwierdzenia jej nieważności, o czym słusznie orzekł Naczelny Sąd Administracyjny. Niewątpliwie błędy takie jak brak podpisu osoby podpisującej decyzję albo nieczytelny podpis pod decyzją sprawiają, że decyzję tę należy uznać za wydaną z rażącym naruszeniem prawa, bowiem nie zawiera ona jednego z istotnych jej elementów. Nie można przy tym wskazywać, iż sytuację tę należy uznać jedynie za nieistotne uchybienie, które nie powoduje, iż doszło do rażącego naruszenia prawa. Co ważne, nie można w żadnym przypadku podważać istotności poszczególnych elementów decyzji, bowiem skoro ustawodawca wskazał na te przesłanki, nie sposób dowodzić, że mimo braku jednego elementu nie doszło do naruszenia prawa i nie można traktować tego błędu jak nie istotnej wady decyzji.

W kontekście powyższego należy uznać za prawidłowe działanie zarówno Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego, zwłaszcza, iż stanowczo oba te sądy stwierdziły, że podpisanie decyzji administracyjnej bez podania imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, z którego wynikałoby upoważnienie do jej wydania, przesądza o istotnej wadzie tej decyzji

i stanowi podstawę do stwierdzenia jej nieważności. Takie stanowisko daje bowiem nadzieję, że organy podatkowe nie będą lekceważyć tego rodzaju błędów, podnosząc o ich braku istotności, zwłaszcza iż będzie wisiało nad nimi niejako widmo stwierdzenia nieważności wydanej w ten sposób decyzji.

Konkludując, skoro ustawodawca wskazał elementy, które są istotne w zakresie prawidłowości decyzji w zakresie formalnym, to organ wydający decyzję jest zobowiązany do tego, by decyzja taka posiadała wszystkie wymagane prawem elementy. Organ nie może bowiem przybierać postaci ustawodawcy i tworzyć nowe regulacje, by chronić błędy, których się dopuścił, próbując podważać ich istotność i zniwelować konsekwencje swoich czynów. 



**MAGDALENA
GUŚCIORA**

Orzecznictwo

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 kwietnia 2020 r., sygn. II FSK 2315/19, LEX nr 3034308;
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II OSK 1242/08, LEX nr 518990;
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 września 1997 r., sygn. akt III SA 1425/96;
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z 4 lipca 1997 r., sygn. akt I SA/Kr 88/97, dostępny: LEX/el.;
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 13 marca 1985 r., sygn. akt SA/Wr 837/84, OSPiKA 1988/5, poz. 123;
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 grudnia 2020 r., sygn. akt I SA/Po 431/20, LEX nr 3106398;
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 26 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 284/18, LEX nr 2528071.

Literatura

- B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wydanie 10, Wyd. C.H. Beck 2010, s. 422;
- J. Borkowski, *Decyzja Administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra 1998 r., str. 72;
- B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2002, s. 680 i 681;
- T. Dębowska-Romanowska, *Indywidualne akty finansowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, red. M. Weralski, s. 122;
- W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa, 1997, s. 75;
- M. Szubiakowski, *Odpowiedzialność pracownika organu podatkowego*, Prz. Pod. 2001, nr 6, s. 50.

1_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z 4 lipca 1997 r., sygn. akt I SA/Kr 88/97, dostępny: LEX/el.

2_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 września 1997 r., sygn. akt III SA 1425/96.

3_M. Szubiakowski, *Odpowiedzialność pracownika organu podatkowego*, Prz. Pod. 2001, nr 6, s. 50.

4_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 13 marca 1985 r., sygn. akt SA/Wr 837/84, OSPiKA 1988/5, poz. 123.

5_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II OSK 1242/08, LEX nr 518990.

6_Janusz Borkowski, *Decyzja Administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź-Zielona Góra 1998 r., str. 72.

7_B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wydanie 10, Wyd. C.H. Beck 2010, s. 422.

8_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 grudnia 2020 r., sygn. akt I SA/Po 431/20, LEX nr 3106398.

9_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 kwietnia 2020 r., sygn. II FSK 2315/19, LEX nr 3034308.

10_Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 26 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 284/18, LEX nr 2528071.

11_T. Dębowska-Romanowska, *Indywidualne akty finansowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, red. M. Weralski, s. 122.

12_W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa, 1997, s. 75.

13_B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2002, s. 680 i 681.

Model wspierania inwestycji w PSI

po nowelizacji ustawy o wspieraniu nowych
inwestycji w związku z COVID-19



Bezprecedensowy kryzys wywołany pandemią COVID-19 postawił przed ustawodawcą niełatwe zadanie szybkiego dostosowania instrumentów prawnych do dynamicznie zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych – we wszystkich sferach życia gospodarczego. Wskazane procesy modernizacyjne miały miejsce również w Polskiej Strefie Inwestycji i będą przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu.

DR PAWEŁ SANCEWICZ

1. Wprowadzenie

Niedawno wprowadzone regulacje ustawy z 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (dalej: „ustawa o w.n.i.”)¹ wpisują się w trend działań ustawodawcy zmierzających do unowocześnienia polskiej gospodarki. Regulacje wprowadzone ustawą o w.n.i. w ramach tzw. Polskiej Strefy Inwestycji (dalej: „PSI”) są bezpośrednią kontynuacją procesów wspierania inwestycji zapoczątkowanych ustawą z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych² (dalej „ustawa o s.s.e.”)³. Zmieniające się realia społeczne i gospodarcze wywołane tym razem pandemią COVID-19 stały się asumptem do nowelizacji ustawy o w.n.i. dokonaną ustawą z 19.06.2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19⁴ (dalej „ustawa nowelizująca”). Po raz kolejny omawiane przepisy prawne stanowią próbę dostosowania instrumentów prawnych do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych.

Przedmiotem zainteresowania w niniejszym artykule będzie wskazanie modelu wspierania inwestycji po nowelizacji wywołanej COVID-19, jak również przybliżone zostaną zagadnienia związane z decyzją o wsparciu.

Tak zakreślony zakres zagadnień pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy celem PSI jest zwalczanie skutków ekonomicznych wywołanych pandemią COVID-19.

2. Cele i geneza ustawy o wspieraniu nowych inwestycji

Jak wyraziłem w innych swoich pracach, należy założyć, że celem ustawy o w.n.i. było przejście od gospodarki postindustrialnej do go-

nieniem do ustawy o w.n.i.⁷, celem ustawy jest stymulowanie wzrostu inwestycji prywatnych, co przyczyni się do: 1) rozwoju innowacyjnych dziedzin działalności gospodarczej; 2) tworzenia nowych stabilnych miejsc pracy dla wysoko wykwalifikowanych pracowników; 3) rozwo-

Zlikwidowano dualizm warunków dla pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom, którzy nie podejmują inwestycji od początku (inwestycja typu „greenfield”)

spodarki innowacyjnej, opartej na nowych technologiach, innowacyjności, wiedzy, zapewniającej trwałe miejsca pracy⁵. Ponadto, tak jak wskazałem w artykule *Cele wspierania inwestycji w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych oraz w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji*, gdzie szeroko omawiam porównanie celów ustawy o w. n. i. z celami ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, w ustawie o w.n.i., inaczej niż w ustawie o s.s.e., nie zawarto bezpośrednio regulacji w zakresie celów ustawy⁶. Jednakże zidentyfikowanie tych celów jest możliwe na podstawie innych dokumentów, niestanowiących źródeł prawa. W szczególności, zgodnie z uzasad-

ju nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystania w gospodarce narodowej; 4) zwiększenia konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług; 5) rozwoju eksportu; 6) zahamowania wzrostu różnicowań regionalnych⁸. Przedmiotowy katalog celów jest spójnie przytaczany w aktach wydawanych przez organy administracji publicznej⁹.

PSI jest następcą specjalnych stref ekonomicznych¹⁰ – podstawową bowiem ideą przyświecającą powstaniu PSI była chęć odejścia od terytorialnego podejścia do nowych inwestycji – cała Polska miała stać się jedną specjalną strefą ekonomiczną¹¹. Jednakże ustawodawca zrealizował ów zamiar w dość swo-

isty sposób – działalność w ramach PSI można prowadzić na terenie całej Polski, jednakże wsparcie jest ograniczone do inwestycji realizowanej na określonym terenie¹² – numery poszczególnych działek są zawsze wprost wskazane w decyzji o wsparciu. Tym samym, dalej istnieje potrzeba wyodrębnienia

stycji – nie tylko na terenie specjalnej strefy ekonomicznej – lecz na terenie całego kraju¹⁶.

Rozciągnięcie wspierania nowych inwestycji na cały kraj eliminuje konieczność przeprowadzania przez przedsiębiorców oraz Radę Ministrów żmudnej i kosztownej procedury rozszerzania specjalnych

zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu lub b) nabycie aktywów należących do zakładu,

PSI jest następcą specjalnych stref ekonomicznych – podstawową bowiem ideą przyświecającą powstaniu PSI była chęć odejścia od terytorialnego podejścia do nowych inwestycji – cała Polska miała stać się jedną specjalną strefą ekonomiczną.

działalności prowadzonej na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i poza nim – już w przypadku specjalnych stref ekonomicznych było to dla przedsiębiorców bardzo problematyczne¹³.

Konieczne jest także rozliczanie cen transferowych między takimi jednostkami¹⁴. Oczywiście jest tutaj mowa o rozliczeniach dokonywanych w ramach przedsiębiorstwa podatnika – a nie o rozliczeniach między niezależnymi (lub nawet zależnymi) przedsiębiorcami, którzy mają odrębną osobowość prawną, względnie są jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej¹⁵. Powyższe nie zmienia faktu, że przedsiębiorca może ubiegać się o decyzję o wsparciu i po spełnieniu ustawowych warunków korzystać ze zwolnienia podatkowego, niezależnie od lokalizacji inwe-

stref ekonomicznych na grunty prywatne¹⁷. Tym samym zlikwidowano dualizm warunków dla pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom, którzy nie podejmują inwestycji od początku (inwestycja typu „greenfield”), lecz rozbudowują posiadany zakład (inwestycja typu „brownfield”)¹⁸. Oczywiście wymusza to dokładniejszą weryfikację, czy przedsiębiorcy realizujący inwestycję typu brownfield spełniają warunki dla uznania ich wydatków inwestycyjnych za nową inwestycję w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o w.n.i.¹⁹ Definicja nowej inwestycji z art. 2 pkt 1 ustawy o w.n.i. uległa zmianie w wyniku ustawy nowelizującej, która weszła w życie 24.06.2020 r. – nowa inwestycja oznacza: a) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego

który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa.

Zgodnie z Uzasadnieniem do ustawy nowelizującej²⁰, zmiana zawartej w art. 2, definicji „nowej inwestycji” ma na celu dostosowanie jej do obowiązującej definicji inwestycji początkowej zgodnie z art. 2 pkt 49 rozporządzenia Komisji (UE) 651/2014²¹. Jak podkreślono, umożliwi to skorzystanie z pomocy publicznej inwestycjom polegającym na nabyciu aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedaw-

cją i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa²². Oznacza to umożliwienie przejęcia przez potencjalnego inwestora upadającego zakładu, co pozwoli na utrzymanie dotychczasowych miejsc pracy i kontynuowanie przez nowego właściciela działalności gospodarczej – wszystko wskazuje na to, że takie transakcje będą miały charakter nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Jak podkreślono w Uzasadnieniu, w sy-

alizacji nowej inwestycji, na czas oznaczony, nie krótszy niż 10 lat i nie dłuższy niż 15 lat (art. 13 ust. 2 i 3 ustawy o w.n.i.). Okres, na który jest wydawana decyzja o wsparciu, uzależnia się od intensywności pomocy publicznej ustalonej dla danego obszaru (art. 13 ust. 4 ustawy o w.n.i.). Decyzję o wsparciu wydaje się na realizację nowej inwestycji, która spełnia kryteria ilościowe i jakościowe oraz w ramach działalności gospodarczej niewyłączonej

inwestycji; 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty nowej inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane jako koszty kwalifikowane, z wyłączeniem dwuletnich kosztów pracy, kosztów związanych z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli oraz leasingu finansowego, które mogą być kwalifikowane po terminie zakończenia inwestycji; 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifi-

Podstawą do korzystania z pośredniej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego jest indywidualny akt administracyjny, tj. decyzja o wsparciu.

tuacji epidemii COVID-19 uchroni to zarówno przedsiębiorstwa przed zakończeniem działalności, jak i pracowników przed utratą miejsc pracy²³. Do tego rodzaju zmiany należy odnieść się z aprobatą.

3. Decyzja o wsparciu

Podstawą do korzystania z pośredniej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego jest indywidualny akt administracyjny²⁴, tj. decyzja o wsparciu²⁵, która ma charakter decyzji administracyjnej²⁶.

Decyzję o wsparciu wydają, na podstawie upoważnień wydanych przez ministra właściwego do spraw gospodarki, w drodze rozporządzeń, podmioty zarządzające specjalnymi strefami ekonomicznymi²⁷. Decyzję o wsparciu wydaje się na wniosek przedsiębiorcy ubiegającego się o wsparcie, zawierający plan re-

zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z 28.08.2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (dalej: „Rozporządzenie o pomocy w PSI”)²⁸ (art. 14 ust. 1 w.n.i.). Wzór wniosku o wydanie decyzji o wsparciu, zawierający w szczególności określenie przedsiębiorcy oraz elementy planu realizacji nowej inwestycji, określono w Rozporządzeniu o pomocy w PSI.

Zgodnie z art. 15 ustawy o w.n.i. decyzja o wsparciu określa okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące: 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników; 2) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej

inwestycji; 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty nowej inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane jako koszty kwalifikowane, z wyłączeniem dwuletnich kosztów pracy, kosztów związanych z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli oraz leasingu finansowego, które mogą być kwalifikowane po terminie zakończenia inwestycji; 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifi-

W tym miejscu szczególną uwagę należy zwrócić na art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy o w.n.i. Przed wejściem w życie ustawy nowelizującej przepis odpowiadający tej jednostce redakcyjnej miał następujące brzmienie: (...) *warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące: (...) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane jako koszty kwalifikowane – bez szczególnych regulacji dotyczących rozliczania wydatków inwestycyjnych ponie-*

sionych na najem, dzierżawę lub leasing finansowy.

Zgodnie z Uzasadnieniem zmianę tę wprowadza się w celu umożliwienia zaliczenia jako kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji wydatków związanych z dwuletnimi kosztami pracy, najmem, dzierżawą i leasingiem finan-

zacytowanego przepisu wskazuje na możliwość rozliczania wydatków na najem, dzierżawę lub leasing jako kwalifikowanych wydatków inwestycyjnych nie tylko w okresie utrzymania inwestycji, ale przez cały okres obowiązywania decyzji o wsparciu. Przy tym, w przypadku rozliczania kosztów najmu, dzierża-

na jest decyzja o wsparciu, w przypadku częściowego zlokalizowania inwestycji na terenie objętym statusem specjalnej strefy ekonomicznej. Mianowicie decyzję o wsparciu wydaje się na okres 15 lat, gdy co najmniej 51% terenu inwestycji zlokalizowane jest na terenie objętym statusem specjalnej strefy ekono-

Epidemia COVID-19 nie spowodowała zahamowania inwestycji w PSI. Jednakże okazało się, że przedsiębiorcy nieraz mają trudności ze spełnieniem warunków uzyskania decyzji o wsparciu.

sowym²⁹ – w większym niż dotychczas zakresie. Zgodnie z rozporządzeniem 651/2014 koszty związane z najmem, dzierżawą gruntów i budynków mogą być zaliczone jako koszty kwalifikowane, o ile najem lub dzierżawa trwa przez okres co najmniej pięciu lat w przypadku dużych przedsiębiorców lub trzech lat w przypadku MŚP, od przewidywanego terminu zakończenia projektu inwestycyjnego; w przypadku dwuletnich kosztów pracy każde stanowisko powinno pozostać obsadzone w ciągu trzech lat od zakończenia inwestycji (art. 14 ust. 9)³⁰. Według Uzasadnienia zamiarem ustawodawcy było, by ze względu na charakter wymienionych wyżej kosztów, które z założenia rozłożone są na dłuższy, kilkuletni okres, wydatki te można było zaliczyć jako kwalifikowane wydatki inwestycyjne również po terminie zakończenia realizacji nowej inwestycji, tj. w okresie utrzymania inwestycji³¹. Należy podkreślić, że wykładnia językowa

wy lub leasingu należy zwrócić uwagę, by odpowiednie zapisy, zgodnie z postanowieniami art. 15 ust. 1 pkt 3 ustawy o w.n.i., znalazły się w decyzji o wsparciu.

Epidemia COVID-19 nie spowodowała zahamowania inwestycji w PSI. Jednakże okazało się, że przedsiębiorcy nieraz mają trudności ze spełnieniem warunków uzyskania decyzji o wsparciu, tj. minimalny próg nakładów inwestycyjnych do poniesienia w okresie trwania inwestycji okazuje się być dla przedsiębiorców nieraz za wysoki. Ustanowione ustawą nowelizującą regulacje są dla inwestorów bardzo korzystne – pozwolą przedsiębiorcom, w szczególności dotkniętym gospodarczymi skutkami epidemii COVID-19, na rozłożenie ciężących na nich zobowiązań inwestycyjnych³².

Ustawą nowelizującą doprecyzowano również art. 13 ust. 5 ustawy o w.n.i. w zakresie sposobu ustalania okresu, na który wydawa-

micznej. Zgodnie z Uzasadnieniem, powyższa zmiana pozwoli na efektywne wykorzystanie niezagospodarowanych terenów pozostających w granicach specjalnych stref ekonomicznych, w szczególności w warunkach turbulencji gospodarczych spowodowanych epidemią COVID-19³³.

Wreszcie, ustawą nowelizującą wprowadzono art. 15 ust. 2 ustawy o w.n.i., który dotyczy monitorowania pomocy publicznej. Zgodnie z powyższym przepisem, w przypadku podlegania obowiązkowi notyfikacji Komisji Europejskiej, decyzja o wsparciu wskazuje, że przedsiębiorca nie jest uprawniony do korzystania z pomocy do czasu podjęcia przez Komisję Europejską decyzji zezwalającej na taką pomoc. Co jest szczególnie ważne, na Państwach Członkowskich, pomimo szczególnej sytuacji zdrowotnej i gospodarczej, nadal ciąży obowiązek monitorowania przyznawanej pomocy publicznej³⁴.

Aby przedsiębiorca mógł uzyskać decyzję uprawniającą do korzystania ze zwolnienia podatkowego, jego przedsięwzięcie inwestycyjne musi spełniać nie tylko kryteria ilościowe, ale także kryteria jakościowe – zgodnie z punktacją określoną w rozporządzeniu o pomocy w PSI (przykładowo: osiągnięcie odpowiedniego poziomu sprzedaży poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; utworzenie wysokopłatnych miejsc pracy i oferowanie stabilnego zatrudnienia czy prowadzenie działalności gospodarczej o niskim negatywnym wpływie na środowisko, potwierdzone odpowiednimi certyfikatami)³⁵. Wprowadzenie takiej punktacji redukuje uznaniowość organu wydającego decyzję o wsparciu, a także zapewnia, że wsparciem zostaną objęte kluczowe dla gospodarki polskiej przedsięwzięcia inwestycyjne³⁶. Poprzez wprowadzenie jakościowych i ilościowych przesłanek przyznania pomocy publicznej w formie decyzji o wsparciu redukuje się uznaniowość³⁷ organu wydającego decyzję³⁸.

4. Podsumowanie

Zadania ustawy o w.n.i. nie zostały określone wprost w tejże ustawie. Z jednej strony zmniejsza to pewność prawa, z drugiej jednak strony pozwala na większą elastyczność w określaniu tego rodzaju zadań. Podstawowym bowiem pytaniem, które w niniejszym tekście zadawał sobie autor, to czy nowe regulacje ustawy nowelizującej ustanowiły dla PSI nowe zadanie polegające na zwalczaniu ekonomicznych skutków COVID-19.

Przeprowadzona analiza pozwala odpowiedzieć na tak postawione pytanie twierdząco. Po pierwsze, skutek w postaci łagodzenia skutków COVID-19 przewidział w wielu miejscach projektodawca w Uzasadnieniu. Po drugie, wprowadzone regulacje są pro-przedsiębiorcze i z pewnością ułatwią realizację inwestycji oraz korzystanie z pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego na podstawie decyzji o wsparciu. Dotyczy to zarówno możliwości nabywania aktywów

zakładu zagrożonego zamknięciem, jak i dłuższego rozliczania wydatków poniesionych na najem, dzierżawę lub leasing finansowy.

Szczególnie w tym zakresie korzystne jest dłuższe rozliczanie wydatków na najem/dzierżawę powierzchni i przestrzeni przeznaczonych na działalność gospodarczą. Wprowadzona regulacja uwzględnia, że w ramach inwestycji przedsiębiorcy mogą ponosić, w coraz większym zakresie, bardzo wysokie koszty takiego rodzaju. Ponadto zmiana ta pozwala łatwiej osiągnąć minimalne progi wydatków inwestycyjnych niezbędne do uzyskania decyzji o wsparciu. Wreszcie, w sposób istotny zwiększa pulę pomocy publicznej do wykorzystania w formie zwolnienia podatkowego³⁹. ↩



DR PAWEŁ SANCEWICZ,
DORADCA PODATKOWY

1_Dz. U. z 2018 r., poz. 1162 ze zm.

2_P. Sancewicz, Cele wspierania inwestycji w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych oraz w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, *Studia Prawa Publicznego* 1/2021, s. 55 i nast.

3_T.j. Dz.U. z 2019 poz. 482 ze zm.

4_Dz. U. z 2020 r., poz. 1086 ze zm. Zmiany dotyczące ustawy o w.n.i. zostały wskazane w art. 66 ustawy nowelizującej.

5_P. Sancewicz, *Cele...*, s. 62-63; por. też P. Sancewicz, Wspieranie działalności innowacyjnej w świetle aktów normatywnych wydawanych przez instytucje unijne oraz aktów polityki unijnej, z uwzględnieniem prawa polskiego, *Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo-Ekonomia* 3/2019, s. 84 i nast.

6_P. Sancewicz, *Cele...*, s. 61.

7_Ponadto cele ustanowienia ustawy

o w.n.i. zostały wyrażone (i uzupełnione) również w uzasadnieniu do rozporządzenia Rady Ministrów z 28.08.2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1713 dalej: Rozporządzenie o pomocy w PSI), gdzie w Ocenie Skutków Regulacji wskazano, że pomoc publiczna w postaci zwolnienia podatkowego może znacząco wpłynąć na przedsiębiorczość sektora małych i średnich przedsiębiorstw oraz na jego konkurencyjność, ponieważ kwoty nieodprowadzonego podatku dochodowego mogą być przeznaczone na ich rozwój (RD 354 – <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12311957> – dostęp: 20.03.2021).

8_P. Sancewicz, *Cele...*, s. 61.

9_Interpretacja Ogólna Ministra Finansów z 25.10.2019, DD5.8201.10.2019; Objasnienia podatkowe z 6.03.2020 r. dotyczące sposobu ustalania dochodu

zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-6-marca-2020-r-dotyczace-sposobu-ustalania-dochodu-zwolnionego-z-opodatkowania-podatkiem-dochodowym-osiagnietego-z-dzialalnosci-gospodarczej-okreslonej-w-decyzji-o-wsparciu-o-kto-rej-mowa-w-ustawie-z-dnia-10-maja-2018-r-o-wspieraniu-nowych-inwestycji> (dostęp: 20.03.2021, s. 9); zob. także interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25.10.2019, 0111-KDIB1-3.4010.354.2019.2.MO; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6.09.2019, 0111-KDIB1-3.4010.290.2019.1.BM; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.08.2019, 0114-KDIP2-1.4010.275.2019.1.JC oraz in-

interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.08.2019, 0111-KDIB1-3.4010.247.2019.1.MBD.

10_A. Czerniak, Nowe SSE, czyli co zmieniło się po wejściu w życie ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, *Przegląd Podatkowy* 6/2019, s. 37 i nast.

11_P. Sancewicz, Ceny transferowe w Polskiej Strefie Inwestycji, *Praktyka Podatkowa* 1/2020, s. 7.

12_Ibidem.

13_P. Sancewicz, Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych ze szczególnym uwzględnieniem sposobu ustalania ceny między jednostką strefową a pozastrefową, *Kwartalnik Prawo-Społeczność*, *Ekonomia* 4/2015, s. 85 i nast.

14_Por. P. Sancewicz, Ceny transferowe w Polskiej Strefie Inwestycji, s. 8.

15_Ibidem.

16_Podobnie A. Czerniak, Nowe SSE..., s. 37.

17_P. Sancewicz, *Cele...*, s. 63.

18_W odniesieniu do specjalnych stref ekonomicznych zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23.02.2010, IPPB3/423-819/09-2/PD.

19_Szerzej w zakresie wątpliwości dotyczących tego tematu zob. M. Sienkiewicz, M. Zwolenik, *Polska Strefa Inwestycji. Czy*

zwolnieniu z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?, *Przegląd Podatkowy* 2/2020, s. 19 i nast.

20_ Uzasadnienie do projektu ustawy o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, *Druk sejmowy nr 382, IX Kadencja*, s. 44–45.

21_Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, str. 1, ze zm., dalej „rozporządzenie 651/2014”).

22_ Uzasadnienie..., s. 44–45.

23_Ibidem.

24_Szerzej na temat pojęcia indywidualnego aktu administracyjnego zob. K. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005.

25_P. Sancewicz, Ceny transferowe w Polskiej Strefie Inwestycji, s. 7.

26_Szerzej na ten temat w P. Sancewicz, *Cele...*, s. 67.

27_P. Sancewicz, Ceny transferowe w Polskiej Strefie Inwestycji, s. 7.

28_ Dz. U. 2018 r., poz. 1713.

29_Uzasadnienie..., s. 44–45.

30_Ibidem.

31_Ibidem.

32_Ibidem.

33_Por. Uzasadnienie..., s. 44–45.

34_Ibidem.

35_Sancewicz, *Cele...*, s. 67–68.

36_Ibidem.

37_W kontekście uznaniowości zezwolenia strefowego por. P. Sancewicz, *Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej z uwzględnieniem procedur udzielania pomocy publicznej* [w:] B. Popowska (red.), *Swoistość procedur publicznego prawa gospodarczego*, Poznań 2013, s. 200 i nast. oraz M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005, s. 274.

38_Szerzej na ten temat zob. P. Sancewicz, *Cele...*, s. 68.

39_Szerzej na temat korzystania ze zwolnienia podatkowego w ramach puli pomocy publicznej zob. R. Pięta-Mintus, A. Truskolawski, *Specjalne Strefy Ekonomiczne – instrument promowania inwestycji poprzez zwolnienia podatkowe*, *Przegląd Podatkowy* 1/2009, s. 20–27.

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**