

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Leszek Dutkiewicz

**Obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych – konsekwencje zmian wprowadzonych 1 października 2019 roku**

Bartosz Nawrot

**Optymalizacja podatkowa a uchylanie się od opodatkowania – granica działań legalnych w świetle klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz raportowania schematów podatkowych**

Michał Zdanowski

**Analiza porównawcza jako element dokumentacji podatkowej cen transferowych w polskim prawie**

Nr 9 (14) wrzesień 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

# RB MAGAZINE

RB MAGAZINE JEST PIERWSZĄ CAŁKOWICIE BEZPŁATNĄ GAZETĄ Z ZAKRESU PRAWA, PODATKÓW, RACHUNKOWOŚCI I SZKOLEŃ NA POLSKIM RYNKU.

WYDAWANY JEST W CYKLU MIESIĘCZNYM, ZATEM MOGĄ PAŃSTWO SIĘGAĆ PO AKTUALNE ZMIANY NIEMAL NA BIEŻĄCO. WYDALIŚMY JUŻ PRAWIE 50 NUMERÓW, TO ŚWIADCZY O ZAINTERESOWANIU CZYTELNIKÓW.

[www.rbmagazine.pl](http://www.rbmagazine.pl)

## Wydawca RB Magazine

Russell Bedford Poland sp. z o.o.,  
al. Jerozolimskie 123A; 02-017 Warszawa,  
[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl), tel: 22 276 61 84



## Polecamy

# Obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych – konsekwencje zmian wprowadzonych 1 października 2019 roku

Leszek Dutkiewicz

*W artykule omówione zostały skutki zmian w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, które mają służyć zmniejszeniu obciążeń podatkowych dochodów opodatkowanych z zastosowaniem skali podatkowej, przede wszystkim dochodów z tytułu umów o pracę. W opracowaniu przedstawiono zasady obliczania podatku według nowej skali podatkowej, z uwzględnieniem nowych kosztów uzyskania przychodów.*

**Patrz str. 6**



## Optymalizacja podatkowa a uchylanie się od opodatkowania – granica działań legalnych w świetle klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz raportowania schematów podatkowych

Bartosz Nawrot

*Czy połączenie tego obowiązku raportowania z tą klauzulą może przyczynić się do wyeliminowania lub istotnej redukcji działań mających charakter unikania opodatkowania?*

**Patrz str. 49**

## Analiza porównawcza jako element dokumentacji podatkowej cen transferowych w polskim prawie

Michał Zdanowski

*Analiza porównawcza ma niebagatelne znaczenie – jest jedną z kluczowych, obok analizy funkcjonalnej, części dokumentacji podatkowej cen transferowych. Wynika to z jej funkcji – udowodnienia, iż transakcja między podmiotami powiązаныmi została zawarta na poziomie rynkowym.*

**Patrz str. 36**

## Kontrowersje związane z rozliczaniem podróży służbowej. Cz. 2 – prawidłowe obliczenie wysokości diety

Paweł Dymłang

*W publikacji szczególna uwaga została zwrócona na zagadnienie, w jaki sposób zapewnienie części lub całości wyżywienia wpływa na wysokość kwoty diety oraz podatkowe rozliczenie podatnika.*

**Patrz str. 42**

## Spis treści



### **OPTIMALIZACJA PODATKOWA A UCHYLENIE SIĘ OD OPODATKOWANIA - GRANICA DZIAŁAŃ LEGALNYCH W ŚWIELE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA ORAZ RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH**

**49**

#### **NOWOŚCI**

*Sławomir Wach*

Obniżenie całkowitego kosztu kredytów  
konsumenckich przy ich wcześniejszej spłacie..... 4

#### **PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE**

*Leszek Dutkiewicz*

Obniżenie stawki podatku dochodowego  
od osób fizycznych – konsekwencje zmian  
wprowadzonych 1 października 2019 roku..... 6

*Prof. dr hab. Adam Mariański*

Zasada *in dubio pro tributario*..... 10

*Artur Tim*

Nadpłata i wniosek o jej stwierdzenie..... 14

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cizek, Gabriel Vilkas*

Instytucje legalnego zatrudnienia  
cudzoziemców w Polsce ..... 26

*Tomasz Szymański*

Przedawnienie prawa do wydania decyzji  
organu podatkowego i przedawnienie  
zobowiązania podatkowego..... 32

#### **ARTYKUŁY I OPINIE**

*Michał Zdanowski*

Analiza porównawcza jako element  
dokumentacji podatkowej cen transferowych  
w polskim prawie ..... 36

*Paweł Dymłang*

Kontrowersje związane z rozliczaniem  
podróży służbowej. Cz. 2 – prawidłowe  
obliczenie wysokości diety ..... 42



#### **PUBLIKACJE RECENZOWANE**

*Bartosz Nawrot*

Optimalizacja podatkowa a uchylanie  
się od opodatkowania – granica działań  
legalnych w świetle klauzuli przeciwko  
unikaniu opodatkowania oraz raportowania  
schematów podatkowych ..... 49

## Drodzy Czytelnicy

**Jest to czternaste wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w formie papierowej i elektronicznej.**

Wszechobecna elektronizacja daje o sobie znać w wielu aktach prawnych i wpłynie także na zmianę przepisów dotyczących formy wymiany korespondencji między podmiotami publicznymi i niepublicznymi, w tym z osobami fizycznymi. Rząd przyjął projekt ustawy wprowadzającej publiczną usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego. Doręczenia elektroniczne mają być domyślnym sposobem tej wymiany, równoważnym pod względem skutków prawnych z tradycyjnymi doręczeniami papierowymi, np. w postaci listów poleconych. Wyznaczony operator – do 2025 r., w okresie przejściowym będzie nim Poczta Polska S.A. – zostanie zobligowany do udostępniania elektronicznych skrzynek doręczeń (dla podmiotów niepublicznych) i podawczych (dla podmiotów publicznych), przy czym pierwsze z nich wystawią dowód dokumentu elektronicznego po jego odebraniu, zaś drugie uczynią to automatycznie. Podmioty wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego oraz do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej będą zobowiązane do posiadania skrzynek doręczeń, które znajdą się w specjalnie utworzonej bazie adresów elektronicznych. W ocenie projektodawcy w niesatysfakcjonującym dla użytkowników stopniu jest obecnie wykorzystywana platforma ePUAP, która zdaje egzamin tylko w określonych procedurach.

W myśl projektu doręczenia papierowe nie znikną z obiegu w kontaktach z urzędami. Osoby, które nie stosują technologii cyfrowej lub nie będą chciały otrzymywać doręczeń elektronicznych, skorzystają z tzw. publicznej usługi hybrydowej – w przypadku przesyłek, których odbiorcą lub nadawcą jest podmiot publiczny. W takim przypadku operator przekształci dokument elektroniczny nadany przez podmiot publiczny w przesyłkę listową, aby doręczyć go do adresata bądź też przetworzy przesyłkę do postaci elektronicznej w celu jej doręczenia podmiotowi publicznemu. Ustawa ma wejść w życie 1 października 2020 r.

W czternastym numerze Biuletynu poruszamy kwestie dotyczące: obniżenia stawki podatku dochodowego od osób fizycznych – konsekwencji zmian wprowadzonych 1 października 2019 r.; optymalizacji podatkowej a uchylania się od opodatkowania – granicy działań legalnych w świetle klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz raportowania schematów podatkowych; zasady *in dubio pro tributario*; kontrowersji związanych z rozliczaniem podróży służbowej i prawidłowym obliczeniem wysokości diety; nadpłaty i wniosku o jej stwierdzenie; analizy porównawczej jako elementu dokumentacji podatkowej cen transferowych w polskim prawie; przedawnienia prawa do wydania decyzji organu podatkowego i przedawnienia zobowiązania podatkowego na gruncie Ordynacji podatkowej; instytucji legalnego zatrudnienia cudzoziemców w Polsce; obniżenia całkowitego kosztu kredytów konsumenckich przy ich wcześniejszej spłacie.



*Życzę Państwu pożytecznej lektury!*

*Dr Andrzej Dmowski*

*Redaktor naczelny miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”*



### **Sławomir Wach**

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

**Słowa kluczowe:** prawo, kredyt konsumencki, TSUE, umowa o kredyt, całkowite koszty kredytu, przedterminowa spłata, okres obowiązywania umowy, Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/48/WE, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## OBNIŻENIE CAŁKOWITEGO KOSZTU KREDYTÓW KONSUMENCKICH PRZY ICH WCZEŚNIEJSZEJ SPŁACIE

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał 11 września 2019 r. istotny wyrok<sup>1</sup> dla konsumentów w państwach członkowskich w sprawie obniżki kosztów zaciągniętego kredytu w przypadku jego przedterminowej spłaty. Sedno rozpatrywanej sprawy dotyczyło kwestii, czy jest możliwe ograniczenie takiego obniżenia całkowitego kosztu kredytu jedynie do kosztów związanych z okresem obowiązywania umowy. W swoim orzeczeniu TSUE zwraca uwagę, że celem Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/48/WE z 23 kwietnia 2008 r. w sprawie umów o kredyt konsumencki oraz uchylającej dyrektywę Rady 87/102/EWG (dalej: Dyrektywa 2008/48<sup>2</sup>) jest w myśl orzecznictwa Trybunału zapewnienie wysokiego poziomu ochrony konsumentów. Są oni stroną słabszą od instytucji finansowych pod względem możliwości negocjacyjnych, jak też stopnia poinformowania, zaś instytucje te rzadko określają, które z poniesionych kosztów pokrywają z kosztów pobieranych od konsumentów.

### **1. Wprowadzenie**

Wniosek do TSUE o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożył Sąd Rejonowy Lublin-Wschód postanowieniem z 28 maja 2018 r., w związku z postępowaniem Lexitor sp. z o.o. przeciwko Spółdzielczej Kasie Oszczędnościowo-Kredytowej im. Franciszka Stefczyka, Santander Consumer Bank S.A. i mBank S.A. Istotą trzech sporów, wspólnie rozpoznawanych przez sąd odsyłający, była

treść trzech umów o kredyty gotówkowe zawartych między konsumentem a pozwanymi, zgodnie z którą w każdej z nich przewidziana była zapłata dla każdej z instytucji bankowej określonej prowizji za udzielenie kredytu, przy czym jej wysokość była niezależna od okresu obowiązywania umowy. Instytucje kredytowe pobrały te prowizje, natomiast konsumenci spłacili owe kredyty przed datą ustaloną w tychże umowach, po czym dokonali przelewu wierzytelności należnych

<sup>1</sup> Wyrok TSUE z 11 września 2019 r., Lexitor Sp. z o.o. przeciwko Spółdzielczej Kasie Oszczędnościowo-Kredytowej im. F. Stefczyka, Santander Consumer Bank S.A., mBank S.A.; C-383/18.  
<sup>2</sup> Dz.Urz. UE z 22 maja 2008 r., L 133, s. 66.

im z racji wcześniejszej spłaty na rzecz Lexitor sp. z o.o. – świadczącej usługi prawne dla konsumentów, która z kolei wezwała pozwanych do zapłacenia części prowizji w proporcji do okresu spłaty, z ustawowymi odsetkami za opóźnienie. Instytucje kredytowe nie zastosowały się do tych wezwań, zatem Lexitor sp. z o.o. złożyła przeciwko nim do sądu odsyłającego trzy pozwy w sprawie zwrotu części prowizji, który wydał nakazy zapłaty, na co pozwani wnieśli sprzeciwy.

W tej sytuacji Sąd Rejonowy Lublin-Wschód zawiesił postępowanie i zwrócił się do TSUE z następującym pytaniem prejudycjalnym: czy wykładni przepisu zawartego w art. 16 ust. 1 w związku z art. 3 lit. g) Dyrektywy 2008/48/WE należy dokonywać w ten sposób, że konsument, w przypadku dokonania wcześniejszej spłaty swoich zobowiązań wynikających z umowy o kredyt, uprawniony jest do uzyskania obniżki całkowitego kosztu kredytu, w tym również o koszty, których wysokość nie jest zależna od długości trwania tej umowy o kredyt?

## 2. Całkowity koszt kredytu

Trybunał Sprawiedliwości, analizując przepisy prawa unijnego i krajowego wskazał, że zgodnie z art. 16 ust. 1 Dyrektywy 2008/48 „konsument ma prawo w każdym czasie spłacić w całości lub w części swoje zobowiązania wynikające z umowy o kredyt. W takich przypadkach jest on uprawniony do uzyskania obniżki całkowitego kosztu kredytu, na którą składają się odsetki i koszty przypadające na pozostały okres obowiązywania umowy”. Natomiast w art. 3 lit. g tej regulacji podana jest definicja całkowite-

go kosztu kredytu ponoszonego przez konsumenta, mianowicie oznacza on „wszystkie koszty łącznie z odsetkami, prowizjami, podatkami oraz wszelkimi innymi opłatami, które jest zobowiązany ponieść w związku z umową o kredyt, które to koszty znane są kredytodawcy, z wyjątkiem kosztów notarialnych; uwzględniane są tu także koszty usług dodatkowych związanych z umową o kredyt, w szczególności składki z tytułu ubezpieczenia, jeżeli, dodatkowo, zawarcie umowy dotyczącej usługi jest niezbędne do uzyskania kredytu lub do otrzymania go na oferowanych warunkach”. Definicja całkowitego kosztu kredytu, zawarta w ustawie z 12 maja 2011 r.<sup>3</sup> o kredycie konsumenckim (która wdraża Dyrektywę 2008/48) jest w zasadzie tożsama z tą podaną w Dyrektywie.

## 3. Koszty kredytu niezależne od okresu obowiązywania umowy

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał – co do przedmiotu pytania prejudycjalnego – że w definicji całkowitego kosztu kredytu nie ma jakiegokolwiek ograniczenia związanego z okresem obowiązywania określonej umowy o kredyt. Ponadto w ocenie sądu odsyłającego z art. 16 ust. 1 dyrektywy 2008/48 wynika, że obniżenie tego całkowitego kosztu dotyczy również kosztów, których wysokość nie jest zależna od okresu trwania umowy, a taka wykładnia chroniłaby interesy konsumentów. Zarówno w samym orzeczeniu TSUE, jak też w opinii Rzecznika Generalnego TSUE<sup>4</sup> zwraca się uwagę na przytoczone przez sąd odsyłający trzy wyroki polskich sądów w tej kwestii, przy czym w dwóch z nich uznały one, że ustawa o kredycie konsumenckim przyznaje prawo do zwrotu tylko tej

części kosztów, która uzależniona jest od czasu trwania umowy, zaś w trzecim orzeczeniu, iż konsument ma prawo do obniżenia także kosztów niezależnych od długości trwania tej umowy.

Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że państwa członkowskie powinny zapewnić, aby przepisy, które przyjęły one w celu wykonania Dyrektywy 2008/48 nie mogły być obchodzone poprzez sposób formułowania umów, szczególnie przez włączenie wypłat lub umów o kredyt objętych zakresem tej Dyrektywy do umów, które mogłyby stwarzać możliwości uniknięcia stosowania jej przepisów<sup>5</sup>.

Ponadto TSUE wskazał, że skuteczność prawa konsumenta do obniżki całkowitego kosztu kredytu byłaby osłabiona, gdyby to obniżenie ograniczało się tylko do kosztów zależnych od okresu obowiązywania umowy, gdyż wysokość i podział kosztów są określane jednostronnie przez bank, zaś w rozliczeniu kosztów może być ujęta pewna marża zysku. W praktyce takie ograniczenie oznaczałoby – na co zwrócił uwagę zarówno TSUE, jak i sąd odsyłający – ryzyko obciążenia konsumenta „wyższymi jednorazowymi płatnościami w chwili zawarcia umowy o kredyt, ponieważ kredytodawca mógłby próbować ograniczyć do minimum koszty zależne od okresu obowiązywania umowy”.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł zatem, że „art. 16 ust. 1 Dyrektywy 2008/48/WE należy interpretować w ten sposób, że prawo konsumenta do obniżki całkowitego kosztu kredytu w przypadku wcześniejszej spłaty kredytu obejmuje wszystkie koszty, które zostały nałożone na konsumenta”<sup>6</sup>.

3 Dz.U. 2011 Nr 126 poz. 715.

4 Opinia Rzecznika Generalnego TSUE G. Hogana w sprawie C-383/18, przedstawiona 23 maja 2019 r.

5 Art. 22 ust. 3 Dyrektywy 2008/48.

6 W dniu 24 września 2019 r. UOKiK poinformował o podjęciu pierwszej decyzji mającej bezpośredni związek z tymże wyrokiem TSUE. Nakazał firmie Aasa zaprzestania praktyki polegającej na niezwracaniu proporcjonalnej części pobranej opłaty przygotowawczej przy wcześniejszej spłacie kredytu i zwrócił się do klientów, aby składali reklamacje i żądali zwrotu tej części.



### Leszek Dutkiewicz

Dyrektor Biura Russell Bedford Poland Sp. z o.o. w Katowicach. Od 2011 r. związany z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. W latach 2008-2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w doradztwie podatkowym i restrukturyzacyjnym, zajmując się kompleksową obsługą klientów, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, cen transferowych oraz postępowań podatkowych, m.in. dotyczących VAT. Uczestniczył w wielu procesach związanych z restrukturyzacją działalności przedsiębiorców działających w polskich i międzynarodowych grupach kapitałowych. Autor i współautor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Doświadczony wykładowca i autor szkoleń z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada profesjonalne przygotowanie do prowadzenia mediacji gospodarczych.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek dochodowy, dochód, przychody, stawki podatkowe, skala podatkowa, pracownicy, zmiana stawki, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## OBNIŻENIE STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH – KONSEKWENCJE ZMIAN WPROWADZONYCH 1 PAŹDZIERNIKA 2019 ROKU

Niniejszy artykuł ma na celu omówienie uchwalonej przez Sejm 30 sierpnia 2019 r. zmiany w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>1</sup>, która ma służyć zmniejszeniu obciążeń podatkowych dochodów opodatkowanych z zastosowaniem skali podatkowej, przede wszystkim dochodów z tytułu umów o pracę. W artykule przedstawiono zasady obliczania podatku według nowej skali podatkowej, z uwzględnieniem nowych kosztów uzyskania przychodów już od 1 października 2019 r. W podsumowaniu wskazano, jaki realny wpływ na obciążenia podatkowe mają wprowadzone zmiany.

### 1. Wprowadzenie

W dniu 17 września 2019 r. Prezydent podpisał ustawę nowelizującą ustawę z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup>, zwaną dalej ustawą zmieniającą. Ustawa ta dotyczy zapowiadanej od dłuższego czasu realnej obniżki stawki podatku dochodowego dla osób uzyskujących przychody z umów o pracę i pracy nakładczej. Cel ten realizowany jest na dwa sposoby:

- przez obniżenie podstawowej stawki podatku z 18% na 17%;

- przez podwyższenie pracowniczych kosztów uzyskania przychodów.

Nowelizacja stanowi spełnienie wcześniejszych planów związanych ze zmniejszeniem obciążeń podatkowych nałożonych na pracowników, przede wszystkim dla tych osób, które otrzymują najniższe wynagrodzenia (choć zmiany efektywnie dotyczą wszystkich osób osiągających dochody pracownicze, opodatkowane według skali podatkowej). Zmiany zostały wprowadzone z niemal natychmiastowym skutkiem obowiązywania – już od 1 października 2019 r.

1 Ustawa z 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2019 poz. 1835, zwana dalej ustawą o PIT.

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.



## 2. Obniżenie kosztów pracy

Nowe przepisy zmieniają wartości kwotowe wskazane w treści ustawy o PIT, które stanowią zryczałtowane koszty uzyskania przychodu. Podstawowe zmiany w tym zakresie polegają na ich zwiększeniu, co w przypadku miesięcznie uwzględnianych kosztów oznacza wzrost ze „standardowej”, niezmiennianej od długiego czasu kwoty 111,25 zł do 250 zł (w przypadku osób wykonujących pracę w ramach tzw. jednego etatu) oraz ze 139,06 zł do 300 zł (w przypadku pracowników dojeżdżających do pracy z innej gminy/miejscowości). Podwyższeniu uległy również roczne limity kwotowe kosztów uzyskania przychodów dla pracowników. Zmiany w zakresie zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów dotyczą nie tylko pracowników, ale również osób uzyskujących przychody z działalności wykonywanej osobiście<sup>3</sup>.

Z uwagi na fakt, że zmiana została wprowadzona ze skutkiem od 1 października 2019 r., w trakcie roku podatkowego 2019 obowiązują inne wysokości kosztów uzyskania przychodu dla pierwszych trzech kwartałów oraz inne dla ostatniego kwartału. W takiej sytuacji konieczne było wprowadzenie odpowiednich przepisów przejściowych. Zgodnie z tymi przepisami przejściowymi już od października 2019 r. do grudnia 2019 r. należy stosować podwyższone, miesięczne koszty uzyskania przychodu. Uwzględnienie wyższych kosztów uzyskania przychodów w ostatnim kwartale 2019 r. oznacza, że zmieni się również suma kosztów uzyskania przychodów uwzględnionych w całym roku 2019. Dlatego w myśl przepisu przejściowego zwiększono również roczne limity dla 2019 roku w poszczególnych kategoriach, co zostało przedstawione w poniższej tabeli.

Tabela 1. Porównanie kosztów pracowniczych

Koszty pracownicze				
Okres		Do 30.09.2019	Za 2019	Od 1.01.2020
Miesięczne	jedno-etatowcy, miejscowi	111,25 zł	250 zł IV kw. 2019	250 zł
	jedno-etatowcy, dojeżdżający	139,06 zł	300 zł IV kw. 2019	300 zł
Roczne	jedno-etatowcy, miejscowi	1 335,00 zł	1 751,25 zł	3 000 zł
	jedno-etatowcy, dojeżdżający	1 668,72 zł	2 151,54 zł	3 600 zł

<sup>3</sup> Art. 13 pkt 5, 7, 9 ustawy o PIT.

	wieloetatowcy, miejscowi	2 002,05 zł	2 626,54 zł	4 500 zł
	wieloetatowcy, dojeżdżający	2 502,56 zł	3 226,92 zł	5 400 zł

Przyjęte w ustawie nowelizującej rozwiązanie oznacza, że już w 2019 r. pracownicy odczują skutki nowych zasad ustalania kosztów przez faktyczne obniżenie wysokości opodatkowania ich przychodów.

Zaproponowane kwoty wydają się słusznym posunięciem w kierunku urealnienia zryczałtowanych kwot do rzeczywistości ponoszonych przez pracowników wydatków. Przykładowo koszt biletu 30-dniowego w komunikacji miejskiej w Warszawie to nieco ponad 100 zł, w Katowicach nieco poniżej 100 zł, co oznacza, że dotychczasowe 111,25 zł zryczałtowanego kosztu pokrywało właściwie wyłącznie koszt standardowego miesięcznego biletu, a to przecież nie jest jedyny wydatek ponoszony przez pracownika, poza tym nie każdy ma możliwość dojeżdżania komunikacją miejską.

## 3. Obniżenie stawki podatku PIT do poziomu 17%

Obniżona stawka podatku wynosi zatem 17% i zastępuje dotychczasową 18% stawkę podatkową. Pełne zastąpienie stawki podstawowej nastąpi od 1 stycznia 2020 r.

Obniżenie stawki podatku dotyczy wszystkich podatników, którzy uzyskują dochody podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych i stosują skalę podatkową (w tym emerytów i rencistów, a także przedsiębiorców, którzy w odniesieniu do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej nie wybrali podatku liniowego czy ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych).

Poniżej przedstawione zostało porównanie obowiązującej dotychczas skali podatkowej z nową skalą, jaka w pełni będzie stosowana od początku 2020 r.

Tabela 2. Skala podatkowa obowiązująca do 30 września 2019 r.

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi	
ponad	do		
	85 528 zł	18%	
85 528 zł		15 395 zł 04 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł	minus kwota zmniejszająca podatek

Tabela 3. Skala podatkowa obowiązująca od 1 stycznia 2020 r.

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi	
ponad	do		
	85 528 zł	17%	
85 528 zł		14 539 zł 76 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł	minus kwota zmniejszająca podatek

Skutkiem wprowadzenia nowej stawki podatkowej od dochodów w pierwszym przedziale, tj. do podstawy 85 528 zł jest efektywne obniżenie opodatkowania dla wszystkich korzystających ze skali podatkowej. Jak można zauważyć w powyższym przykładzie, osoby uzyskujące podstawę opodatkowania przewyższającą wskazany próg, dzięki wprowadzonej zmianie skorzystają na obniżeniu opodatkowania o 855 zł 28 gr.

Wskazane nowe brzmienie art. 27 ustawy o PIT, określającego skalę podatkową będzie obowiązywać od 1 stycznia 2020 r. Jednak zgodnie z zamiarem ustawodawcy zmiany korzystne dla podatników mają obowiązywać już od października 2019 r., dlatego w art. 6 ustawy zmieniającej wskazano, że przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych w trzech ostatnich miesiącach 2019 r. należy stosować nową stawkę 17% (zamiast 18%) oraz kwotę zmniejszającą podatek w wysokości 525 zł 12 gr. W ślad za tym przepisem przejściowym przewidziano specjalną skalę podatkową, obowiązującą jednorazowo – wyłącznie dla potrzeb ustalenia wysokości podatku wg skali za 2019 r. w rozliczeniu rocznym. Poniżej przedstawiona skala podatkowa uwzględnia fakt obowiązywania dwóch stawek w okresie jednego roku podatkowego.

Tabela 4. Skala podatkowa obowiązująca od 1 października do 31 grudnia 2019 r.

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi	
ponad	do		
	85 528 zł	17,75%	
85 528 zł		15 181 zł 22 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł	minus kwota zmniejszająca podatek

Stawka podatkowa ustalona na poziomie 17,75% pozwala uwzględnić proporcjonalnie trzy kwartały 2019 roku, w których obowiązywała stawka 18% oraz ostatni kwartał, w którym sto-

sowana ma być stawka 17%. W ślad za zmianami dotyczącymi stawki podatkowej, zaktualizowane zostały także zapisy regulujące kwestię kwoty zmniejszającej podatek – również w tym przypadku konieczne było wprowadzenie przepisu przejściowego obejmującego okres IV kwartału 2019 r.

Tabela 5. Kwota zmniejszająca podatek – porównanie

Podstawa obliczenia podatku	Kwota zmniejszająca podatek		
	Do 30.09.2019	Od 1.10.2019	Od 1.01.2020
poniżej 8 000 zł	1 440 zł	1 420 zł	1 360 zł
Powyżej 8 000 zł, a poniżej 13 000 zł	1 440 zł pomniejszone o 883,98 zł × (podstawa obliczenia podatku – 8 000 zł) ÷ 5 000 zł	1 420 zł pomniejszone o 871,70 zł × (podstawa obliczenia podatku – 8 000 zł) ÷ 5 000 zł	1 360 zł pomniejszone o 834,88 zł × (podstawa obliczenia podatku – 8 000 zł) ÷ 5 000 zł
Powyżej 13 000 zł, a poniżej 85 528 zł	556,02 zł	548,30 zł	525,12 zł
Powyżej 85 528 zł, a poniżej 127 000 zł	556,02 zł pomniejszone o 556,02 zł × (podstawa obliczenia podatku – 85 528 zł) ÷ 41 472 zł	548,30 zł pomniejszone o 548,30 zł × (podstawa obliczenia podatku – 85 528 zł) ÷ 41 472 zł	525,12 zł pomniejszone o 525,12 zł × (podstawa obliczenia podatku – 85 528 zł) ÷ 41 472 zł

#### 4. Podsumowanie

Przedstawione powyżej zmiany dotyczące stawki podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów dotyczą wszystkich osób, które uzyskują przychody. Jaki jest skutek ekonomiczny dla osób korzystających z takiej formy opodatkowania, czyli praktycznie dla większości podatników podatku PIT? Będzie on zauważalny dla każdego, jednak jego skala nie jest bardzo duża. Tak jak wskazaliśmy powyżej, w przypadku osób uzyskujących podstawę opodatkowania w okolicach progu podatkowego (85 528 zł), czyli otrzymujący pensję z jednej umowy o pracę w wysokości nieco ponad 9 tysięcy zł brutto, uzyskają korzyść

podatkową na poziomie ok. 1 130 zł rocznie (z tytułu obniżenia stawki podatkowej na poziomie ok. 850 zł rocznie oraz z tytułu zwiększenia kosztów uzyskania przychodu korzyść wyniesie niecałe 24 zł miesięcznie, czyli kolejne 280 zł w skali roku). Wskazana orientacyjna kwota 1 130 zł rocznie dotyczy osób zarabiających relatywnie dużo i jest to korzyść, jaka będzie realnie odczuwalna w 2020 r. W przypadku osób uzyskujących przychody na poziomie przekraczającym kwotę minimalnego wynagrodzenia, np. 3 000 zł brutto, korzyść z wprowadzonych zmian będzie oznaczać oszczędność podatkową rzędu 550 zł w roku 2020. Rozliczając przychody za 2019 rok odczujemy te

zmiany proporcjonalnie w 25% wskazanych wcześniej różnic, jakie wystąpią w 2020 roku.

Kwestię czy to dużo, czy mało pozostawiam do indywidualnej oceny. Warto jeszcze zwrócić uwagę na jeden fakt – niezmienną pozostaje wysokość progu podatkowego 85 528 zł. Wartość ta nie zmienia się od 10 lat, tymczasem w 2009 r. średnie wynagrodzenie wynosiło niewiele ponad 3 000 zł brutto (aktualnie ponad 5 000 zł brutto), a w ślad za tym zdecydowanie wzrosła liczba podatników, których dochody są objęte wyższą stawką podatku (wg dostępnych statystyk ponad dwukrotnie).

### Summary

Leszek Dutkiewicz

#### **Income tax rate reduction – consequences of changes introduced from October 2019**

The purpose of this article is to discuss a recently adopted change in the field of personal income tax, which was intended to reduce the tax burden on taxable income using a tax scale, primarily income from employment contracts. The article presents the rules for calculating the tax according to the new tax scale, including new tax deductible costs from October 1, 2019. The summary indicates what real impact the changes have on the tax burden.



### Prof. dr hab. Adam Mariański

Doradca podatkowy, adwokat, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego oraz partner zarządzający w Mariański Group. Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego, członek zarządu polskiego oddziału International Fiscal Association (IFA), Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP) oraz Rady Programowej „Przeglądu Podatkowego”, biuletynu „Doradca Podatkowy” oraz magazynu „Kancelaria Podatkowa w praktyce”. Autor ponad dwustu publikacji z dziedziny prawa podatkowego, w tym monografii, artykułów, głos, opinii czy komentarzy. Zarządza zespołem doświadczonych ekspertów z zakresu prawa, podatków i ekonomii. Uczestniczy w procedurach legislacyjnych dotyczących prawa podatkowego.



# MARIAŃSKI

## GROUP

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnik, prawo, Ordynacja podatkowa, zasada *in dubio pro tributario*, postępowanie podatkowe, Konstytucja RP, zasady konstytucyjne, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ZASADA *IN DUBIO PRO TRIBUTARIO*

Zasady konstytucyjne są normami, które powinny być uwzględniane w procesie stosowania prawa podatkowego, a zatem nie ma potrzeby ich powtarzania w przepisach ogólnych tej gałęzi prawa. Większość przedstawicieli doktryny podziela pogląd, że zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) jest quasi-logiczną konsekwencją zasad konstytucyjnych: 1) demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), 2) ustawowej regulacji opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP), 3) wolności gospodarczej oraz ochrony własności. Wskazuje się także na ogólne zasady postępowania podatkowego, takie jak prawda obiektywna, pogłębianie zaufania obywateli do organów państwa czy też czynny udział strony w postępowaniu.

### 1. *In dubio pro tributario* jako zasada konstytucyjna

Zgodnie z powyższym zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika powinna znajdować zastosowanie w postępowaniach prowadzonych przez organy<sup>1</sup>. Ta zasada ma być przede wszystkim gwarancją zapłaty przez podatnika właściwej kwoty daniny, ponieważ nakazuje rozstrzygnięcie wszelkich wątpliwości na jego korzyść w procesie gromadzenia, a następnie oceny dowodów. Dzięki temu realizowana jest zasada pewności prawa. *In dubio pro tributario* realizuje za-

tem konstytucyjne zasady, zgodnie z którymi podatnik ma obowiązek zapłacić nie więcej, niż wymaga prawo podatkowe. Każdy jest bowiem zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, w tym podatków, tylko w takim zakresie, w jakim wynika to z ustawy (art. 84 Konstytucji RP).

Zasada *in dubio pro tributario* była jednak często łamana przez organy podatkowe w procesie stosowania prawa oraz pomijana w orzecznictwie sądów administracyjnych, dlatego postulowano konieczność jej wprowadzenia do przepisów prawa podatkowego<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Szerzej: A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.  
<sup>2</sup> A. Mariański, *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA oraz Trybunatu Konstytucyjnego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 501-508.

## 2. Zasada *in dubio pro tributario* ustanowiona w Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>

W dniu 1 stycznia 2016 r. weszła w życie ustawa z 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>4</sup>, dodająca art. 2a do o.p., zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Jego wprowadzenie było elementem prezydenckiej kampanii wyborczej, a nie wynikiem prac nad prawidłowym ukształtowaniem regulacji, dlatego przepis od razu wzbudził duże kontrowersje. Wątpliwości dotyczące nieudolnie wprowadzonej zasady starał się rozstrzygnąć minister finansów, który 29 grudnia 2015 r. wydał interpretację ogólną w sprawie stosowania art. 2a o.p.<sup>5</sup>. Resort doprecyzował, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego. Jednak z treści tej normy nie wynika, aby w zakresie usuwania wątpliwości dotyczących stanu faktycznego obowiązywała norma odwrotna. Należyte stosowanie przepisów o.p. odnoszących się do postępowania podatkowego, a w szczególności przepisów normujących przeprowadzanie dowodów, powinno zapewnić taki stopień wnikliwości badania stanu faktycznego, który prowadzi do ustalenia, jakie fakty w sprawie miały miejsce, a jakie nie. Jest to o tyle istotne, że z norm konstytucyjnych wynika również obowiązek rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych na korzyść podatnika.

Organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową, w ramach której przyjmuje określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie, jest bezpośrednim adresatem normy wynikającej z art. 2a o.p. Minister finansów

w interpretacji ogólnej wskazuje także na podatnika, który może powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania przez organ podatkowy w sytuacji, gdy – jego zdaniem – w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a o.p. Ponadto nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiłyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe.

Kolejna wątpliwość dotyczyła zastosowania zasady wyłącznie do postępowania podatkowego. W interpretacji wskazano, że już z samego umiejscowienia art. 2a w przepisach ogólnych o.p. wynika jego szersze zastosowanie, a zatem rozstrzygnięcie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia). Dotyczy to również interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a o.p. lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych.

Niefortunne sformułowanie „korzyść podatnika” także może budzić w praktyce duże wątpliwości. Dlatego podatnik powinien wskazywać najbardziej optymalną wykładnię, do której ma obowiązek ustosunkować się organ podatkowy. W szczególności w uzasadnieniu musi wskazać, czy przepis budzi wątpliwości, a jeżeli tak, to w jaki sposób je rozstrzygnął. Brak odniesienia się do argumentacji podatnika będzie stanowił samoistną przesłankę odwoławczą, podobnie jak nierozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Jeżeli organ naruszy powyższe reguły,

to stanie się to podstawą do uchylenia rozstrzygnięcia przez sąd administracyjny. Co istotne, sam minister finansów wskazał, że w sytuacji, gdy będzie można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, to organ powinien ją wybrać. Jeśli organ nie będzie w stanie tego ustalić, to powinien uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji. Chodzi o sytuacje, gdy obie interpretacje są korzystne, ale na innym polu działania prawa podatkowego. Wybór jednej spowoduje utratę korzyści płynących z drugiej.

## 3. Rola zasady *in dubio pro tributario* w procesie wykładni

Do zasady *in dubio pro tributario* należy sięgnąć dopiero wtedy, gdy w wyniku dokonanej wykładni nie można jednoznacznie ustalić znaczenia dekodowanej normy prawnej. Trzeba wskazać, że ma ona, w zakresie dotyczącym wątpliwości prawnych, dwa podstawowe zadania:

1) uniemożliwia wydawanie rozstrzygnięć sprzecznych z wynikami prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego (zakaz poszukiwania innego znaczenia niż wynikające z kontekstu językowego, jeżeli miałoby to prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika);

2) w sytuacji, gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, zobowiązuje podmioty stosujące prawo do podjęcia rozstrzygnięcia najkorzystniejszego dla podatnika, a tym samym uniemożliwia poszukiwanie takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika (nakaz przyjęcia rezultatów korzystniejszych dla podatnika, a zatem zakaz poszukiwania takiej wykładni, która byłaby niekorzystna dla podatnika).

W sytuacji gdy interpretacja językowa pozwala na ustalenie znaczenia przepisu pra-

3 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2019 poz. 900; zwana dalej o.p.

4 Dz.U. 2015 poz. 1197.

5 Sygn. PK4.8022.44.2015, Legalis.

wa podatkowego, ta zasada ogranicza tylko pokusy interpretatora do sięgnięcia po inne rodzaje wykładni, zwłaszcza celowościowej, których wyniki mogłyby prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika. Jest ona swego rodzaju ograniczeniem, a nie tylko dyrektywą interpretacyjną nakazującą wybór jednego z rodzajów wykładni. Wykładnia językowa to nie tylko punkt wyjścia wykładni przepisów prawa – ona także zakreśla jej granice. Jeżeli kontekst językowy jest jednoznaczny, to nie ma potrzeby do sięgania po inne rodzaje wykładni oraz nie jest konieczne rozstrzyganie na podstawie dyrektywy wykładni drugiego stopnia, za jaką można uznać zasadę *in dubio pro tributario*. Podmiot dokonujący wykładni nie może zatem pomijać wykładni literalnej i stosować teży dyrektywy interpretacyjnej, nawet gdyby miało to prowadzić do korzystniejszych rezultatów interpretacyjnych. Ta dyrektywa nie może bowiem ani polepszać sytuacji podatnika wbrew jednoznaczному unormowaniu ustawy, ani kształtować zakresu obowiązku podatkowego. Prowadziłoby to do zniekształcenia celów i funkcji prawa podatkowego. Może ona jedynie ograniczać zakres ingerencji norm podatkowych, zwłaszcza gdy ustalenie możliwego znaczenia tych norm jest problematyczne, czyli dyrektywy wykładni pierwszego stopnia prowadzą do wątpliwych rezultatów.

#### 4. Rola zasady *in dubio pro tributario* w postępowaniu podatkowym

Zasada *in dubio pro tributario* nie jest samoistnym wyznacznikiem prowadzącym do ustalenia prawdy obiektywnej. Takie obowiązki dla organów podatkowych wynikają z innych reguł postępowania podatkowego – i to zarówno z zasad ogólnych postępowania, jak i wielu postanowień szczególnych o.p. Ta zasada to wskazówka pozwalająca na realizację zasad gwarancyjnych. W szczególności do-

tyczy to zasad prawdy obiektywnej oraz swobodnej oceny dowodów.

Nie budzi wątpliwości, że obowiązek ustalenia wszelkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy obciąża wyłącznie organ podatkowy (art. 122 o.p.). Jeżeli zatem organ podatkowy nie przeprowadzi pełnego postępowania dowodowego, to niedopuszczalne jest wywodzenie negatywnych konsekwencji dla podatnika, ponieważ w takim przypadku nie doszło do udowodnienia okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy.

Tym samym organy podatkowe są zobowiązane ustalić prawdę obiektywną, ponieważ tylko prawidłowo ustalony stan faktyczny pozwala na wydanie rozstrzygnięcia. Co istotne, organ nie może tego obowiązku przerzucać na stronę, a nawet powinien dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, nie bacząc na postawę strony. Organ podatkowy ma obowiązek zgromadzić materiał dowodowy zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony.

Obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej nie oznacza bezpośredniego stosowania zasady *in dubio pro tributario*. Wszelkie luki dowodowe powstałe na skutek naruszenia obowiązków ciężących na organie podatkowym nie mogą być jednak interpretowane na niekorzyść podatnika. W tym sensie omawiana zasada nakazuje organom zebranie pełnego materiału dowodowego, którego braki nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Jest ona swego rodzaju uzupełnieniem zasady prawdy obiektywnej, gdyż przesądza, że naruszenie obowiązku ustalenia pełnego stanu faktycznego przez organ podatkowy nie może prowadzić do negatywnych konsekwencji dla podatnika. Zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie bezpośrednio dopiero wtedy, gdy organ podatkowy przeprowadzi

postępowanie podatkowe zgodne z regułami określonymi w o.p. i w wyniku tego postępowania nie zostaną rozstrzygnięte istotne dla sprawy okoliczności. W takiej sytuacji wszelkie istniejące wątpliwości muszą być rozstrzygnięte na korzyść podatnika. Gdy możliwe jest przyjęcie dwóch równoważnych wersji zdarzeń, należy wybrać wersję korzystniejszą dla podatnika.

Ponadto zasada *in dubio pro tributario* ma znaczenie w procesie oceny dowodów, gdzie zakreśla granice swobodnej oceny dowodów. Nie pozwala ona na dowolną ocenę dowodów na niekorzyść podatnika. Nie jest dopuszczalne wydanie negatywnego rozstrzygnięcia na podstawie wybranych dowodów niekorzystnych dla podatnika. Dopiero w sytuacji, gdy organ podatkowy wykaże na podstawie wszystkich dowodów, które z nich uznał za wiarygodne, a które takich walorów pozbawił, i odpowiednio to uzasadni, można będzie uznać taką ocenę za dokonaną w ramach swobodnej oceny dowodów. Ma to szczególne znaczenie w postępowaniu podatkowym cechującym się inkwizycyjnością postępowania.

Organ podatkowy musi zatem wykazać ponad wszelką wątpliwość, że obalił dwa domniemania w zakresie stanu faktycznego:

- 1) domniemanie zgodności stanu faktycznego z twierdzeniami podatnika,
- 2) domniemanie prawidłowości subsumcji stanu faktycznego do odpowiedniej normy prawa podatkowego, które wynikają z domniemania prawidłowości rozliczenia podatkowego<sup>6</sup>.

Zatem zasada *in dubio pro tributario* w odniesieniu do faktów ma za zadanie podwyższać wymagania, które powinny być spełnione, aby dana okoliczność mogła być uznana za udowodnioną przez organy podatkowe.

6 Art. 21 § 3 o.p.



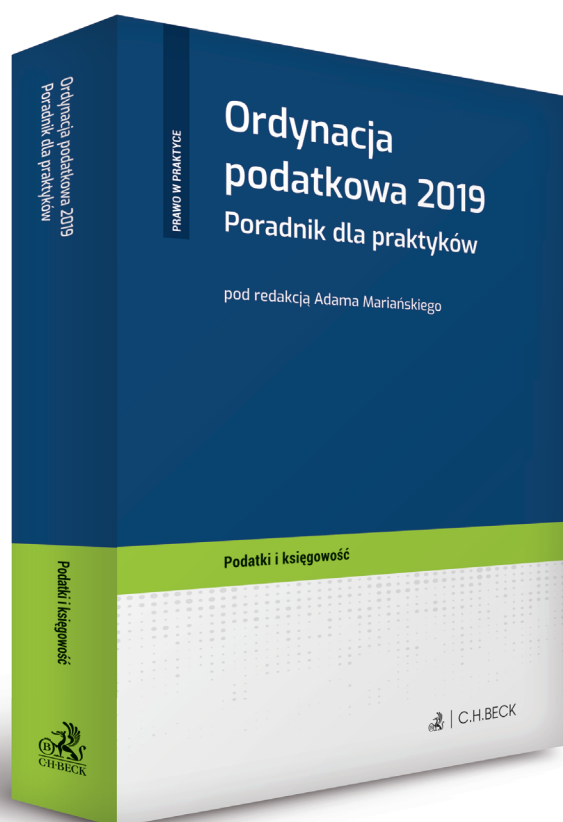
Artykuł pochodzi z książki „Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków” pod red. prof. UŁ dr. hab. Adama Marińskiego, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18051-ordynacja-podatkowa-2019-poradnik-dla-praktykow-adam-marianski>.



# Ordynacja podatkowa 2019 Poradnik dla praktyków

Redakcja: prof. UŁ dr hab. Adam Mariański

Niniejsza publikacja to kompleksowe, poradnikowe ujęcie każdego z rozdziałów Ordynacji podatkowej, z dużą liczbą przykładów oraz schematów postępowania. Książka uwzględnia zmiany wprowadzone od 1.1.2019 r. przez ustawę z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).



## Dzięki publikacji dowiedzą się Państwo m.in.:

- jakie prawa przysługują podatnikowi w kontroli podatkowej, a jakie – w trakcie postępowania podatkowego,
- jak wygląda kontrola celno-skarbowa, prowadzona według nowych zasad, jakie uprawnienia przysługują kontrolowanemu, a jakie ma on obowiązki,
- jak stosuje się klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania i jaki ma wpływ na indywidualne interpretacje podatkowe,
- co to są opinie zabezpieczające, czego dotyczą i kto je wydaje,
- jakie są różnice pomiędzy interpretacjami ogólnymi, indywidualnymi i objaśnieniami podatkowymi,
- jak skutecznie złożyć odwołanie od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, a jak – od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego.

[www.ksiegarnia.beck.pl](http://www.ksiegarnia.beck.pl)

e-mail: [kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl), tel. 81 46 13 300



**Artur Tim**

Doradca podatkowy, doradca restrukturyzacyjny (licencja syndyka). Doktorant w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Członek Zarządu Łódzkiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Wiceprzewodniczący Rady Funduszu Restrukturyzacyjnego KIDP. Prelegent na licznych konferencjach naukowych (w tym w języku angielskim i niemieckim) oraz szkoleniach. Autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu prawa podatkowego, prawa insolwencyjnego i prawa międzynarodowego.



**MARIAŃSKI**  
GROUP

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnik, nadpłata, zwrot nadpłaty, prawo, zobowiązanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## NADPŁATA I WNIOSEK O JEJ STWIERDZENIE

W orzecnictwie podkreśla się, że ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (dalej o.p.) nie formułuje wyczerpującej definicji legalnej pojęcia nadpłaty<sup>2</sup>. Stosownie do art. 72 § 1 o.p. za nadpłatę uważa się kwotę: 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej, 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej, 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeśli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

### 1. Pojęcie nadpłaty

Świadczenie nadpłacone występuje wtedy, gdy dokonana wpłata rzeczywiście jest wyższa niż należna kwota zobowiązania podatkowego. Natomiast nienależnie uiszczony świadczenie ma miejsce wówczas, gdy podatnik świadczy kwotę pieniężną, mimo że nie jest do tego zobowiązany, lub też gdy w chwili dokonania świadczenia istniał tytuł prawny, lecz został następnie uchylony<sup>3</sup>. Na równi z nadpłatą traktuje się tzw. ulgę prorodziną, wykazaną w zeznaniu w zakresie podatków dochodowych od osób fizycznych lub wynikającą z decyzji<sup>4</sup>

Na mocy przemodelowanego art. 72 § 2 o.p. (od 1 stycznia 2016 r., zgodnie z ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>5</sup>) na równi z nadpłatą traktuje się również:

1) część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli ta wpłata dotyczyła zaległości podatkowej;

2) nienależnie zapłacone:

a) zaległości, o których mowa w art. 52 o.p. (nadpłaty lub zwroty podatku podlegające zwrotowi bez wezwania organu podatkowe-

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.

2 Uchwała Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r., sygn. I GPS 1/11, Legalis.

3 Por. wyrok WSA w Gliwicach z 30 sierpnia 2016 r., sygn. akt III SA/GI 148/16, Legalis.

4 Art. 72 § 1a o.p.

5 Dz.U. 2015 poz. 1649.



go, wykazane, określone lub stwierdzone nienależnie albo w wysokości większej niż należnej, które są traktowane jako zaległość podatkowa) oraz w art. 52a o.p. (wynagrodzenie płatników lub inkasentów podlegające zwrotowi bez wezwania, pobrane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, traktowane jako zaległość podatkowa),

b) odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,

c) opłatę prolongacyjną.

W tym kontekście warto wskazać, że nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w konstrukcji VAT nie jest nadpłatą<sup>6</sup>, podobnie jak dokonana przez syndyka wpłata na poczet już istniejących, choć niewymagalnych zobowiązań podatkowych, poza kolejnością wynikającą z zatwierdzonej listy wierzytelności<sup>7</sup>.

## 2. Powstanie nadpłaty

Zgodnie z art. 73 § 2 o.p. datę powstania nadpłaty należy określić zgodnie z zasadami, których istotą jest uzależnienie daty powstania nadpłaty od statusu podatnika określonego podatku.

*Tabela 1. Data powstania nadpłaty w zależności od statusu podatnika*

Status podmiotu	Data powstania nadpłaty
Podatnik podatku dochodowego	Dzień złożenia zeznania rocznego
Podatnik specjalnego podatku węglowodorowego	Dzień złożenia deklaracji rocznej
Podatnik podatku akcyzowego	Dzień złożenia deklaracji podatku akcyzowego

Jednosobowa spółka Skarbu Państwa i przedsiębiorstwa państwowe	Dzień złożenia deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy
Podatnik podatku od towarów i usług dokonujący wpłat zaliczki na ten podatek	Dzień złożenia deklaracji kwartalnej dla podatku od towarów i usług

Jeśli z powyższego zestawienia nie wynika data powstania nadpłaty, wówczas znajdą zastosowanie regulacje ogólne ukonstytuowane w art. 73 § 1 o.p., z którego to artykułu wynika, że nadpłata powstaje z dniem:

1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej,

2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej,

3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli ta należność została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej,

4) wpłacenia przez płatnika lub inkasenta podatku w wysokości większej od wysokości pobranego podatku,

5) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli ta należność została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Nadpłata ma charakter wierzytelności konkretnej (mającej określoną treść osadzoną w ramach określonego stosunku

zobowiązaniowego pomiędzy zindywidualizowanymi podmiotami), wobec czego podlega zajęciu egzekucyjnemu (w przeciwieństwie do niezbywalnego roszczenia o nadpłatę). Ustalenie daty powstania nadpłaty ma w takich wypadkach fundamentalne znaczenie – ta data wyznacza bowiem moment, od którego wierzytelność może zostać zajęta w postępowaniu egzekucyjnym<sup>8</sup>.

## 3. Określanie wysokości nadpłaty

Co do zasady wysokość nadpłaty jest określana przez organ podatkowy<sup>9</sup>. Jednak w przypadkach wymienionych w art. 73 § 2 o.p. (wyszczególnionych obok w tabeli nr 1) oraz w art. 74 o.p., to podatnik określa wysokość nadpłaty. Artykuł 74 o.p. dotyczy stanu faktycznego, w którym łącznie spełnione są następujące warunki:

1) nadpłata powstała w wyniku orzeczenia TK lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE),

2) zobowiązanie podatkowe podatnika powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. (z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego).

W takim przypadku, jeżeli podatnik:

1) złożył jedną z deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 o.p., lub inną deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego – określa wysokość nadpłaty we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie skorygowaną deklarację;

2) został rozliczony przez płatnika – określa wysokość nadpłaty we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie (deklarację), o którym mowa w art. 73 § 2

6 Por. wyrok WSA w Rzeszowie z 28 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 1098/15, Legalis.

7 Por. wyrok WSA we Wrocławiu z 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 1742/15, Legalis.

8 Por. wyrok NSA z 21 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2523/14, Legalis.

9 Art. 74a o.p.

pkt 1 o.p. (zeznanie roczne dla podatników podatku dochodowego);

3) nie był zobowiązany do składania deklaracji – określa wysokość nadpłaty we wniosku o jej zwrot.

#### 4. Problematyka ekonomicznego ciężaru nadpłaty

Problematyka ekonomicznego ciężaru nadpłaty, jako przesłanki jej istnienia, uwidacznia się w podatkach, w których następuje rozdzielenie podatnika w znaczeniu materialnym od podatnika w znaczeniu formalnym. W takim przypadku możliwa jest sytuacja, gdzie podatnik w sensie materialnym uści podatnikowi w sensie formalnym kwotę podatku, która – po odprowadzeniu na rachunek właściwego organu – zostanie uznana za kwotę nienależną lub nadpłaconą. Taka sytuacja będzie miała miejsce np. wobec stosowania przez podatnika VAT do towarów nabywanych przez konsumentów bądź podmioty zwolnione stawki VAT 23%, chociaż w takim przypadku powinna znaleźć zastosowanie stawka 8%.

Problematyka powstawania nadpłaty w sytuacji przerwania przez podatnika w sensie formalnym ekonomicznego ciężaru podatku na podatnika w sensie materialnym została rozstrzygnięta we wzbudzającej duże kontrowersje uchwale całej Izby Gospodarczej NSA<sup>10</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny uznał wówczas, że przesłanką do stwierdzenia nadpłaty jest wystąpienie uszczerbku majątkowego po stronie podmiotu, który uścił świadczenie – nawet wtedy, gdy świadczenie zostało uiszczone nienależnie. Ocena istnienia tej przesłanki podlega przy tym ogólnym regułom postępowania dowodowego – organ powinien wszechstronnie zgromadzić

oraz ocenić zgromadzony przez siebie i przedstawiony przez wnioskodawcę materiał dowodowy. Naczelny Sąd Administracyjny oparł swoje stanowisko na stwierdzeniu, że norma prawna wprowadzona z art. 72 § 1 pkt 1 o.p., przy użyciu wyłącznie wykładni językowej, jest niezgodna z regulacjami konstytucyjnymi. Brak wypowiedzi ustawodawcy w zakresie „zubożenia” jako warunku stwierdzenia nadpłaty upoważnił NSA do podjęcia tego zagadnienia także w drodze innych rodzajów wykładni, zatem nie tylko językowej. W efekcie nadpłata nie powstanie, jeżeli ten, kto ją uścił, nie ponosi z tego tytułu bezpośredniego uszczerbku majątkowego<sup>11</sup>.

Kontrowersyjna uchwała nadal ma duże znaczenie dla praktyki. Kwestia poniesienia ciężaru ekonomicznego wymaga bowiem ustalenia w toku postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Brak poniesienia ciężaru ekonomicznego nadpłaty jest przy tym przesłanką zwrotu nadpłaty podlegającą badaniu przez organ. W konsekwencji wystąpienie tej przesłanki także podlega weryfikacji w toku postępowania sądownoadministracyjnego, przy dokonywaniu kontroli legalności działania organu administracji publicznej<sup>12</sup>.

#### 5. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty

##### 5.1. Podmioty uprawnione do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty

Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje:

1) podatnikom – podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku, jeżeli kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku;

2) płatnikom i inkasentom – płatnik lub inkasent jest uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli wpłacony podatek nie został pobrany od podatnika;

3) osobom, które były współnikami spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki – osoba, która była współnikiem spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki jest zobowiązana złożyć (równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty):

a) skorygowane zeznanie (deklarację) w zakresie zobowiązań spółki oraz

b) umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki;

4) spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w momencie utraty przez grupę statusu podatnika w zakresie zobowiązań tej grupy.

Zgodnie z art. 75 § 5a o.p. osobom, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, zwrotu nadpłaty dokonuje się w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku określonego w umowie spółki. Jeżeli z dołączonej umowy nie wynikają te udziały w zysku, przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe. Przyznanie współnikom spółki cywilnej wyraźnego uprawnienia do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w zakresie zobowiązań spółki, po spełnieniu określonych przesłanek, zostało wprowadzone w wyniku wyroku TK z 10 marca 2009 r.<sup>13</sup>, w którym Trybunał stwierdził niezgodność art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia kopii deklaracji i wniosku o stwierdzenie

10 Uchwała Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r., *op. cit.*

11 Por. wyrok NSA z 17 czerwca 2016 r., sygn. akt I GSK 1714/14, *Legalis*.

12 Por. wyrok NSA z 17 czerwca 2016 r., *op. cit.*, wyrok WSA w Gliwicach z 16 sierpnia 2016 r., sygn. akt III SA/GI 665/16, *Legalis*; wyrok WSA w Gliwicach z 20 marca 2015 r., sygn. akt III SA/GI 166/14, *Legalis*.

13 Sygn. akt P 80/08, *Legalis*.

nadpłaty VAT przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku. Rozwiązanie spółki cywilnej może bowiem nastąpić nagle i uniemożliwić wspólnikom spółki cywilnej stwierdzenie nadpłaty podatku dotyczącego tej spółki. Zgodnie z wyrokiem TK inne wnioski należy poczynić w przypadku handlowych spółek osobowych oraz spółek kapitałowych, których konstrukcja umożliwi wspólnikom podjęcie działań zmierzających do odzyskania nadpłaty przed ustaniem bytu spółki.

Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania (deklaracji), to podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację). Warto wspomnieć, że od 1 stycznia 2016 r. korekta deklaracji nie wymaga uzasadnienia<sup>14</sup>. Uzasadnienie przyczyn korekty w przypadku wnoszenia o stwierdzenie nadpłaty będzie bowiem zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Przepisu art. 75 § 2 o.p. – dotyczącego uprawnienia do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty – nie stosuje się, jeżeli ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku. Do najistotniejszych wyjątków należą szczególne regulacje ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług<sup>15</sup> (art. 87 u.p.t.u.) dotyczące zwrotu podatku akcyzowego czy też art. 11 ust. 1 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>16</sup> (dalej: u.p.c.z.).

## 5.2. Zwrot nadpłaty bez wydawania decyzji

Zgodnie z art. 75 § 4 o.p., jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę.

14 Zmiana w art. 81 § 2 o.p.

15 Tj. Dz.U. 2018 r. poz. 2174; dalej: u.p.t.u.

16 Tj. Dz.U. 2019 poz. 1519.

17 Dz.U. 2016 poz. 1948.

18 2 Por. uzasadnienie do tych przepisów, s. 17.

19 Art. 79 § 1 zd. 1 o.p.

20 Sygn. akt II FPS 5/13, Legalis.

W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

## 5.3. Zwrot nadpłaty poprzedzony wydaniem decyzji

Zgodnie z art. 75 § 4a o.p. w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 75 § 4b o.p. przepis § 4 (zwrot nadpłat bez wydawania decyzji) nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p., o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę. Takie brzmienie przepisu prowadziło do sprzeczności – z jednej strony organ posiadał kompetencję do zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji, z drugiej zaś, w tej samej decyzji, był zobligowany do poinformowania adresata o nieograniczeniu możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p.

Na mocy przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>17</sup> zmieniono odwołanie z § 4 na § 4a, motywując zmianę doprecyzowaniem (w efekcie dokonanej korekty) odesłania<sup>18</sup>. Aktualnie nie budzi zatem już żadnych wątpliwości, że obowiązek informowania w decyzji stwierdzającej nadpłatę dotyczy nie instytucji zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji, lecz decyzji stwierdzającej nadpłatę. To w tej decyzji organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania

podatkowego bądź odmowy stwierdzenia nadpłaty.

## 5.4. Kontrola podatkowa a zwrot nadpłaty

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola<sup>19</sup>. *A contrario*, kontrola podatkowa (postępowanie podatkowe) może zostać wszczęta w trakcie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jak również postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty może zostać wszczęte w czasie trwania kontroli podatkowej (postępowania podatkowego) – w zakresie zobowiązań podatkowych, których kontrola podatkowa (postępowanie podatkowe) nie dotyczy. W art. 79 § 1 zd. 2 o.p. sprecyzowano, że w razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu.

## 5.5. Postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty a weryfikacja prawidłowości rozliczeń

Warto zaznaczyć, że aktualny kształt postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty jest wynikiem ewolucji w orzecznictwie i rozstrzygania licznych wątpliwości na tle poprzednio obowiązującego stanu prawnego. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów z 27 stycznia 2014 r.<sup>20</sup> podkreślił, że w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy nie zawsze był zobowiązany do

wszczynania postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w trybie art. 21 § 3 o.p. Intencją wnioskodawcy nie musiała być bowiem zawsze weryfikacja całości rozliczenia za dany okres. Jeśli wnioskodawca składał zeznanie, gdzie skorygował całość albo znaczną część samoobliczenia podatku, z którego wywodził swoje żądanie, to organ podatkowy powinien być z urzędu wszcząć postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił również, że postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty nie może przekształcić się w czasie jego trwania w postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W przedstawionym powyżej przypadku rozstrzygnięcie w przedmiocie zobowiązania podatkowego powinno zostać uwzględnione w następnie wydanej decyzji w przedmiocie nadpłaty. W efekcie NSA podjął uchwałę, że w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej, złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 o.p. organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynania postępowania w każdej sprawie w celu określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 o.p. Poczynione powyżej uwagi zachowują aktualność także na gruncie obecnie obowiązującego stanu prawnego, znajdując jednak silne umocowanie w brzmieniu znowelizowanych przepisów.

### **5.6. Brak związania organu decyzjami „częstkowymi”, wydawanymi przez organ w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty**

Należy jednak podkreślić, że 1 stycznia 2016 r. wprowadzono niekorzystne dla podatników uregulowanie dotyczące braku związania organu decyzjami „częstkowymi”, wydawanymi przez organ w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Stwierdzenie nadpłaty w drodze decyzji ostatecznej co do zasady powinno oznaczać związanie organu tą decyzją, która dodatkowo, jako decyzja ostateczna, korzystałaby z ochrony przewidzianej zasadą trwałości decyzji ostatecznych i mogła zostać wzruszona jedynie w drodze trybów nadzwyczajnych. Aktualnie wydanie decyzji na podstawie art. 75 § 4a o.p. nie będzie oznaczało braku możliwości wydania decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p., w której organ kompleksowo zbada prawidłowość rozliczenia za dany okres, o czym wprost stanowi art. 75 § 4b o.p. Decyzja wydana na podstawie art. 21 § 3 o.p. zastąpi wszystkie decyzje wydane na podstawie art. 75 § 4a o.p., co nie gwarantuje podatnikom nawet minimalnego poziomu ochrony i budzi uzasadnione wątpliwości pod względem aksjologicznym, w szczególności zaś pod kątem zasady budzenia zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Skoro ustawodawca odstępuje od zasady trwałości decyzji w odniesieniu do decyzji „częstkowych”, to zauważalny jest również brak przewidzianej dla po-

datników ochrony wynikającej ze zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji<sup>21</sup>. Jediną formą ochrony wnioskodawcy przed skutkami nienależnego zwrotu pozostaje regulacja art. 75 § 5 o.p., czyli jeżeli zwrotu nadpłaty w trybie, o którym mowa w art. 75 § 4 o.p. (bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę) dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, to w zakresie nadpłaty będącej przedmiotem wniosku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

### **6. Właściwość organów w sprawie stwierdzenia nadpłaty**

Minister właściwy do spraw finansów publicznych posiada kompetencję do określenia w drodze rozporządzenia, na podstawie art. 75 § 7 o.p., właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach, o których mowa w art. 75 § 1 o.p., uwzględniając w szczególności rodzaj podatku i przypadki poboru podatku przez płatnika.

Problematyka właściwości organów w zakresie nadpłat powstałych wskutek czynności płatnika została uregulowana w rozdziale 5 Rozporządzenia Ministra Finansów z 27 grudnia 2016 r. w sprawie właściwości organów podatkowych<sup>22</sup> (dalej r.m.f.w.o.p.). Stosownie do § 16 r.m.f.w.o.p. organami podatkowymi właściwymi miejscowo w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty podatków na wniosek podatnika złożony w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 1 o.p. (kwestionowanie pobrania podatku przez płatnika bądź wysokości pobranego podatku), są:

<sup>21</sup> Art. 75 § 4 o.p.

<sup>22</sup> Dz.U. 2017 poz. 122.

1) naczelnicy urzędów skarbowych (jeżeli podatki, zgodnie z odrębnymi przepisami, są wpłacane na rachunki urzędów skarbowych) właściwi ze względu na:

- a) miejsce zamieszkania płatnika, jeżeli płatnik jest osobą fizyczną,
- b) adres siedziby płatnika, jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną,
- c) miejsce prowadzenia działalności przez płatnika, jeżeli nie można ustalić właściwości w sposób wskazany w lit. b;

2) wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa (jeżeli podatki, zgodnie z odrębnymi przepisami, są wpłacane na rachunek JST) właściwi ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby płatnika.

W przypadku VAT oraz podatku akcyzowego pobieranego przez płatnika, właściwe miejscowo w sprawach stwierdzenia nadpłaty są organy podatkowe właściwe dla podatnika z tytułu rozliczeń VAT oraz podatku akcyzowego. W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn pobieranych przez płatników, właściwe w sprawie stwierdzenia nadpłaty są organy podatkowe właściwe miejscowo w sprawach tego podatku. Natomiast w przypadku nierezydentów ustalenie właściwego miejscowo organu do stwierdzenia nadpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego pobieranego przez płatników odbywa się z uwzględnieniem szczególnych regulacji § 5 ust. 1 r.m.f.w.o.p. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz § 6 ust. 1 r.m.f.w.o.p. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

## 7. Termin zwrotu nadpłaty

Termin zwrotu nadpłaty został uregulowany w art. 77 o.p. Ten termin wynosi 30 dni albo 45 dni lub 2 miesiące albo 3 miesiące od zaistnienia zdarzeń określonych w o.p. Został on także w pojedynczym przypadku określony jako „niezwłoczny” po upływie trzymiesięcznego terminu na wydanie decyzji (ustawodawca operuje sformułowaniem „bez zbędnej zwłoki” po upływie innego terminu). Z uwagi na dużą kazuistykę uregulowania, zagadnienie terminu zwrotu nadpłaty przybliżono w tabeli nr 2.

Tabela 2. Termin zwrotu nadpłaty

Okoliczności powstania nadpłaty	Termin zwrotu nadpłaty
Uchylenie albo stwierdzenie nieważności decyzji	30 dni od dnia wydania nowej decyzji
Wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty	30 dni od dnia wydania decyzji
Wydanie decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji, jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji	30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji
Wydanie orzeczenia TK lub TSUE, jeśli zobowiązanie powstaje z mocy prawa	Co do zasady 30 dni od dnia złożenia wniosku Natomiast jeżeli wniosek został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia TK, publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku-Urzędowym UE, zmiany bądź uchylenia aktu normatywnego – 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia TK lub publikacji sentencji TSUE
Złożenie: 1) zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego; 2) deklaracji rocznej – dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego; 3) deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego; 4) deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych	3 miesiące od dnia złożenia zeznania lub deklaracji

Złożenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych	45 dni od dnia złożenia Przepis obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.
Korekta deklaracji w trybie „korekty pod nadzorem” (art. 274 § 1 pkt 1 o.p.)	3 miesiące od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu
Korekta deklaracji przez podatnika	3 miesiące od dnia skorygowania
Złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem lub deklaracją, jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania (deklaracji)	2 miesiące od dnia złożenia wniosku wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją) – nie wcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 o.p.; nie wcześniej niż w terminie 45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (od 1 stycznia 2019 r.)
Nadpłata wynikająca ze skorygowania deklaracji (zeznania rocznego) w podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku korekty dokonanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej	45 dni od dnia skorygowania zeznania rocznego Przepis obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.
Złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem lub deklaracją oraz z umową spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki	2 miesiące od złożenia wniosku wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją) oraz z umową spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki – nie wcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 o.p.
Złożenie deklaracji kwartalnej dla VAT przez podatnika VAT dokonującego wpłat zaliczki na ten podatek	30 dni od dnia złożenia deklaracji kwartalnej

Ponadto, stosownie do dyspozycji art. 77 § 4 o.p., w przypadku niewydania nowej decyzji w terminie trzech miesięcy od dnia:

- 1) uchylenia decyzji,
- 2) stwierdzenia nieważności decyzji przez organ podatkowy lub
- 3) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność

– nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.

Stosownie do dyspozycji art. 76c o.p. nadpłatę wynikającą z zaliczek na podatek zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, wydanej w związku z art. 75 § 1 o.p., zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Istotnym wyjątkiem od powyższej zasady zwracania nadpłat wynikających z zaliczek po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek, jest art. 77a o.p. Zgodnie z art. 77a o.p. organ podatkowy może, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem, dokonać zwrotu nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek na podatek dochodowy. Należy podkreślić, że ta regulacja dotyczy wyłącznie zaliczek na podatek dochodowy, a zwrot nadwyżki wpłaconych kwot uzależniono od stwierdzenia „ważnego interesu podatnika”.

### 8. Forma zwrotu nadpłaty

Jeżeli podatnik, płatnik lub inkasent jest obowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, zwrot nadpłaty następuje wyłącznie na ten rachunek wskazany przez podatnika, płatnika lub inkasenta. W pozostałych przypadkach zwrot następuje na wskazany rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podatnika, płatnika lub inkasenta albo przekazem pocztowym, chyba że podatnik, płatnik lub inkasent zażąda zwrotu nadpłaty w kasie.

Za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień:

- 1) obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu,
- 2) nadania przekazu pocztowego,

3) wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji podatnika w kasie.

Nadpłata, której wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, jeżeli nie wskazano rachunku, na który ma zostać zwrócona, podlega zwrotowi w kasie. Wysokość kosztów upomnienia nie może przekraczać czterokrotnej wysokości kosztów związanych z doręczeniem upomnienia jako przesyłki poleconej (art. 15 § 4 zd. 2 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>23</sup>). Wysokość tej opłaty została ustalona w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 11 września 2015 r. w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej<sup>24</sup> i wynosi 11,60 zł. Jeśli wysokość nadpłaty nie przekracza 23,2 zł (dwukrotność kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym) oraz gdy nie wskazano rachunku, na który ma zostać zwrócona, to nadpłata podlega zwrotowi wyłącznie w kasie. Nadpłata zwracana przekazem pocztowym jest pomniejszana o koszty jej zwrotu.

Powyższe regulacje stosuje się odpowiednio do:

- 1) następców prawnych i osób trzecich,
- 2) osób, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki,
- 3) spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w chwili utraty statusu podatnika przez tę podatkową grupę kapitałową.

Zgodnie z art. 77c o.p. nadpłata wynikająca z korekty zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest pomniejszana o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej na rzecz organizacji pożytku publicznego zgodnie z wnioskiem podatnika, o którym mowa w odrębnych przepisach, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę 1% podatku należnego wynikającego z tej korekty. Ten przepis stosuje się odpowiednio do nadpłat wynikających z decyzji.

## 9. Oprocentowanie nadpłaty

Stosownie do dyspozycji art. 78 o.p. nadpłaty co do zasady podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości stawki podstawowej odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Na dzień sporządzania niniejszej publikacji wysokość oprocentowania nadpłat wynosi 8%. Nadpłaty, których wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu

egzekucyjnym, nie podlegają oprocentowaniu. Dwukrotność kosztów upomnienia na dzień sporządzania publikacji to 23,2 zł. W art. 78 o.p. w bardzo kazuistyczny sposób wskazano przypadki, gdy przysługuje oprocentowanie nadpłat, oraz termin, od którego należy naliczać oprocentowanie. Wnioski z analizy przepisu zostały przedstawione w poniższej tabeli.

*Tabela 3. Termin, od którego jest naliczane oprocentowanie nadpłat*

Okoliczność powstania nadpłaty	Termin, od którego przysługuje oprocentowanie
Nadpłata powstała w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji – także wtedy, gdy w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji	Co do zasady od dnia powstania nadpłaty.  Od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji, jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie
Nadpłata powstała w wyniku wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty	Od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją). Oprocentowanie przysługuje wyłącznie wtedy, gdy: 1) nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę; 2) decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent; 3) nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 77 § 1 pkt 6 o.p. (2-3 miesiące od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty), chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent

<sup>23</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1438.

<sup>24</sup> Dz.U. 2015 poz. 1526.

<p>Nadpłata powstała w wyniku złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3 o.p., czyli złożenia:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego;</li> <li>2) złożenia deklaracji rocznej – dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego;</li> <li>3) deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego;</li> <li>4) deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.</li> </ol> <p>Nadpłata powstała w wyniku korekty w trybie art. 274 o.p. lub art. 274a o.p. (w ramach czynności sprawdzających).</p> <p>Nadpłata powstawała w wyniku korekty deklaracji przez podatnika</p>	<p>Od dnia powstania nadpłaty.</p> <p>Oprocentowanie przysługuje wyłącznie wtedy, gdy nadpłata:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) nie została zwrócona w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1-3 o.p., lub</li> <li>2) nie została zwrócona w terminie 3 miesięcy od dnia skorygowania zeznania lub deklaracji w trybie art. 274 lub art. 274a o.p., lub</li> <li>3) nie została zwrócona w terminie 45 dni od dnia złożenia lub skorygowania za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych lub od dnia skorygowania zeznania w trybie art. 274 lub art. 274a o.p.</li> </ol> <p>Termin 45-dniowy obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.</p>
<p>Nadpłata powstała w wyniku złożenia deklaracji kwartalnej dla VAT przez podatnika podatku VAT dokonującego wpłat zaliczki na ten podatek</p>	<p>Od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia złożenia deklaracji, o której mowa obok;</li> <li>2) od dnia skorygowania deklaracji w trybie art. 274 o.p. lub art. 274a o.p. (w ramach czynności sprawdzających)</li> </ol>

Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje:

- 1) do dnia zwrotu nadpłaty,
- 2) do dnia zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych,
- 3) do dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem dotyczącym postępowania w przypadku nadpłaty powstałej na skutek wyroku TK lub orzeczenia TSUE.

W tym kontekście warto podkreślić, że w przypadku naruszenia przez organ terminów określonych powyżej, nadpłata przysługuje od dnia powstania nadpłaty, a nie od dnia uchybienia terminowi. Z powyższego wynika także, że nadpłata może istnieć, lecz nie zawsze podlega oprocentowaniu. Przypadek, o którym mowa w 77 § 1 pkt 4 i 4a o.p., został uregulowany w szczególności sposób – przez uzależnienie okresu naliczania oprocentowania od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W takim przypadku oprocentowanie przysługuje za okres:

- 1) od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu – oprocentowanie nalicza się do dnia jej zwrotu, pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty przed terminem albo w terminie 30 dni od dnia:
  - a) wejścia w życie orzeczenia TK,
  - b) publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym UE lub
  - c) w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny;
- 2) od dnia powstania nadpłaty do 30. dnia od dnia wejścia w życie orzeczenia TK, publikacji sentencji TSUE w Dzienniku Urzędowym UE lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny – oprocentowanie nalicza się we wskazanym wyżej terminie, jeżeli wniosek o zwrot nadpłaty został złożony po upływie 30 dni od dnia zaistnienia wskazanych wyżej zdarzeń.

Stosownie do dyspozycji art. 78a o.p., jeżeli kwota dokonanego zwrotu podatku nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, to zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania. Jest to regulacja analogiczna do art. 55 § 2 o.p.

## 10. Zaliczenie nadpłaty

Nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet:

- 1) zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę,
- 2) odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,
- 3) kosztów upomnienia oraz
- 4) bieżących zobowiązań podatkowych.

W razie braku powyżej określonych zobowiązań zwrot nadpłaty następuje z urzędu. Zwrot nadpłaty z urzędu został jednak wyłączony w przypadku złożenia przez podatnika



wniosku o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>25</sup>. Stosownie do poglądu wyrażanego w orzecznictwie z art. 76 § 1 o.p. wynika jednoznacznie, że w przypadku zaistnienia nadpłaty oraz zaległości podatkowej organ ma obowiązek dokonania odpowiedniego zaliczenia, niezależnie od woli strony domagającej się zwrotu nadpłaty<sup>26</sup>. Warto wskazać, że organ podatkowy z urzędu bada stan zobowiązań podatnika tylko w tym urzędzie, w którym powstała nadpłata lub zwrot. Nie nakłada natomiast obowiązku poszukiwania innych istniejących zaległości podatkowych<sup>27</sup>. Przepis art. 76 § 1 o.p. nie ustanawia także ograniczenia zaliczania zwrotu podatku pozostającego we właściwości jednego organu na zobowiązanie podatkowe pozostające we właściwości innego organu, nieuzasadnione byłoby bowiem różnicowanie podatników, stosując kryterium zaangażowanego podatku będącego przedmiotem wniosku o zaliczenie przysługującej nadpłaty<sup>28</sup>. W szczególności nie należy przenosić przesłanek do stosowania potrącenia na przesłanki zaliczania nadpłaty, ponieważ nadpłaty nie podlegają potrąceniu z wierzytelnością publicznoprawną, lecz „zaliczeniu” na poczet określonych należności.

Stosownie do poglądu wyrażanego w orzecznictwie nie ma przeszkód, aby nadpłata podatku pozostającego we właściwości jednego organu (np. podatku dochodowego od osób fizycznych) została zaliczona na zobowiązanie podatkowe pozostające we właściwości innego organu (np. podatku od nieruchomości). W takim przypadku organ, we właściwości którego pozostaje zobowiązanie podatkowe, w którym powstaje nadpłata, jest zobowiązany do wydania postanowienia w przedmiocie zaliczenia zwrotu. Organ musi być jednak świadomy istnienia tej należności,

a żaden przepis nie nakłada na organ obowiązku poszukiwania innych niż znane mu zaległości podatkowe.

Przedstawione reguły zaliczania nadpłaty podatku stosuje się odpowiednio do zaliczania nadpłaty:

- 1) płatnika lub inkasenta na poczet jego zaległości podatkowych, bieżących zobowiązań podatkowych lub zobowiązań powstałych w związku z wykonywaniem obowiązków płatnika lub inkasenta,
- 2) spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym, że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników.

Jak zostało już wspomniane, nadpłaty, w przeciwieństwie do niezbywalnego roszczenia o nadpłatę, podlegają zajęciu w postępowaniu egzekucyjnym. W razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku, przed realizacją tego zajęcia, pierwszeństwo ma zaliczenie nadpłaty na poczet:

- 1) zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę,
- 2) odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p., oraz
- 3) bieżących zobowiązań podatkowych.

W sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. W przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych odpowiednio stosuje się przepisy dotyczące proporcjonalnego zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę, a także zaliczania nadpłaty na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że

podatnik wskaże zobowiązanie, na poczet którego należy dokonać zaliczenia.

Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje co do zasady z dniem złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Jednak zaliczenie nadpłaty następuje z dniem powstania nadpłaty w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1-3 oraz 5 o.p., to jest:

- 1) zapłaty przez podatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 2) pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;
- 3) zapłaty przez płatnika lub inkasenta należności wynikającej z decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, jeżeli ta należność została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) zapłaty przez osobę trzecią lub spadkobiercę należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, jeżeli ta należność została określona nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Zaliczenie nadpłaty następuje z dniem powstania nadpłaty także w przypadkach wymienionych w art. 73 § 2 o.p., to jest w przypadku złożenia:

- 1) zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego,
- 2) złożenia deklaracji rocznej – dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego,
- 3) deklaracji podatku akcyzowego – dla podatników podatku akcyzowego,
- 4) deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy – dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych,

<sup>25</sup> Art. 76 § 1 o.p.

<sup>26</sup> Por. wyrok NSA z 7 listopada 2014 r., sygn. akt II FSK 1033/13, Legalis.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z 8 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 79/16, Legalis.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

5) deklaracji kwartalnej dla VAT – dla podatników VAT dokonujących wpłat zaliczki na ten podatek.

Wydawane postanowienie ma zatem charakter jedynie deklaratoryjny – potwierdza zdarzenie, które zaistniało z mocy prawa<sup>29</sup>.

### 11. Zwrot podatku

Stosownie do art. 3 pkt 7 o.p. przez zwrot podatku rozumie się zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o VAT, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Innymi formami zwrotu podatku są np. zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych czy też zwrot akcyzy, o którym mowa w art. 82 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>30</sup> (dalej: u.p.a.).

Zgodnie z art. 76b o.p. do zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy:

- 1) art. 76 o.p. – dotyczącego zaliczania nadpłat;
- 2) art. 76a o.p. – dotyczącego formy rozstrzygnięcia w przedmiocie zaliczenia nadpłaty, momentu zaliczenia nadpłaty oraz odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących zapłaty zaległości głównej oraz odsetek za zwłokę;

3) art. 77b o.p. – dotyczącego formy zwrotu nadpłaty;

4) art. 79 o.p. – dotyczącego zakazu wszczęcia postępowania w przedmiocie nadpłaty oraz wygaśnięcia prawa do stwierdzenia nadpłaty podatku;

5) art. 80 o.p. – dotyczącego wygaśnięcia prawa do zwrotu podatku.

Zaliczenie, o którym mowa w art. 76a § 2 pkt 1 o.p., następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji.

Warto wskazać, że powyższy katalog nie odsyła do art. 78 § 1 o.p., który stanowi o oprocentowaniu nadpłaty. Kwoty podatku akcyzowego podlegające zwrotowi nie podlegały zatem oprocentowaniu do dnia wprowadzenia do u.p.a. (z dniem 1 stycznia 2013 r.) szczególnej regulacji art. 82 ust. 6a u.p.a.<sup>31</sup>. Z uwagi na brak regulacji szczególnych nadal nie przysługuje oprocentowanie od podatku od czynności cywilnoprawnych podlegającego zwrotowi, na podstawie art. 11 u.p.c.z.<sup>32</sup>.

### 12. Nadpłata w projekcie nowej Ordynacji podatkowej<sup>33</sup>

Projekt nowej Ordynacji podatkowej (dalej: N o.p.) zakłada generalną przebu-

dowę przepisów dotyczących nadpłaty. Na gruncie N o.p. regułą jest zwracanie nadpłaty lub dokonywanie zaliczenia bez wydawania decyzji<sup>34</sup>. Organ wydaje decyzję w sprawie nadpłaty jedynie wówczas, gdy nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości w deklaracji albo wniosku o stwierdzenie nadpłaty<sup>35</sup>. W uzasadnieniu do projektu N o.p. podkreśla się, że wskutek wprowadzonych zmian zrezygnowano z podziału na decyzje określające nadpłatę (wydawane z urzędu) oraz stwierdzające nadpłatę (na wniosek podatnika)<sup>36</sup>. Ponadto wprowadzono regulację jasno określającą skutki wniosków częściowych – w takim przypadku część wysokości zobowiązania podatkowego jest określona w decyzji, a pozostała – w deklaracji złożonej przez podatnika.

Do pozostałych proponowanych zmian należy m.in. doprecyzowanie definicji nadpłaty, wprowadzenie elementu bezpodstawnego wzbogacenia jako przesłanki, której zaistnienie eliminuje możliwość jej zwrotu, ujednoczenie terminów zwrotu i oprocentowania nadpłaty, jak również ujednoczenie zasad zaliczania nadpłaty na poczet zaległości podatkowych. Celem wprowadzonych zmian ma być sprawienie, że trudna instytucja prawa podatkowego, jaką jest nadpłata, stanie się bardziej czytelna dla podatników i organów podatkowych<sup>37</sup>.

29 Por. wyrok NSA z 21 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1788/13, Legalis.

30 T.j. Dz.U. 2019 poz. 864.

31 Por. wyrok NSA z 31 maja 2016 r., sygn. akt I GSK 1457/14, Legalis.

32 Por. wyr. NSA z 2 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 719/13, Legalis.

33 Projekt nowej Ordynacji podatkowej (druk nr 3517) wpłynął do Sejmu 4 czerwca 2019 r., pierwsze czytanie odbyło się 3 lipca 2019 r.; treść projektu: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517.pdf>.

34 Art. 189 § 1 projektu N o.p.

35 Art. 189 § 2 projektu N o.p.

36 Uzasadnienie do projektu N o.p., s. 24.

37 Tamże, s. 25.



Artykuł pochodzi z książki „Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków” pod red. prof. Uł dr. hab. Adama Marińskiego, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18051-ordynacja-podatkowa-2019-poradnik-dla-praktykow-adam-marianski>.

# IV Konferencja podatki 2019/2020 - przegląd kluczowych zmian

Warszawa, 18-19 listopada 2019, Hotel Marriott

## Prowadzący



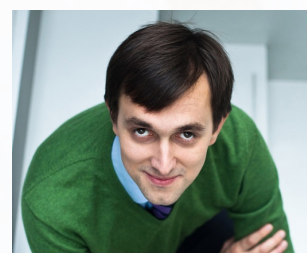
dr Andrzej Dmowski



Leszek Dutkiewicz



Tomasz Biel



Łukasz Chłond

## W programie:

- Zmiany w VAT planowane na 2020 r.
  - Zmiany w VAT od 2019 r.
- Fakturowanie oraz korekty VAT w 2019 r.:
- Zmiany w podatkach dochodowych - 2020 r.
- Zmiany w podatkach dochodowych - 2019 r.
- Nowe regulacje w zakresie cen transferowych

## Organizator i partnerzy



### Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Specjalizuje się w zbiorowym prawie pracy. Reprezentuje pracodawców w negocjacjach ze związkami zawodowymi w zakresie sporów zbiorowych, rokowań układów zbiorowych, pakietów socjalnych. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy, w tym współautorem dwóch komentarzy do Kodeksu pracy.

### Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, radcą prawnym i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Jego doświadczenie zawodowe obejmuje współpracę z Departamentem Prawnym Głównego Inspektoratu Pracy oraz szkolenia dla inspektorów pracy. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce czasu pracy. Realizuje projekty z zakresu szeroko pojętej optymalizacji czasu pracy głównie w branży produkcyjnej i energetyce. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

### Gabriel Vilkas

Autor jest prawnikiem w C&C Chakowski & Ciszek. Jest specjalistą z zakresu prawnych i podatkowych aspektów zatrudnienia w Polsce i na Ukrainie. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Jest absolwentem Szkoły Prawa Ukraińskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada zaawansowaną znajomość języka rosyjskiego, ukraińskiego i litewskiego. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach byłego ZSRR. Specjalizuje się w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.

**Słowa kluczowe:** prawo pracy, praca, wynagrodzenie, legalne zatrudnienie, cudzoziemcy, zatrudnianie cudzoziemców, pracownicy, umowa o pracę, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## INSTYTUCJE LEGALNEGO ZATRUDNIENIA CUDZOZIEMCÓW W POLSCE

Obowiązujące przepisy dotyczące zatrudniania cudzoziemców są bardzo skomplikowane. Jak się okazuje, polski prawodawca dość daleko ingeruje metodami administracyjno-prawnymi w sferę stosunków zatrudnienia, w których osobą wykonującą pracę jest cudzoziemiec. Dotyczy to nie tylko samych cudzoziemców, lecz również podmiotów korzystających z ich pracy. Obcokrajowcy, w zakresie świadczenia pracy, podzieleni zostali na dwie grupy – tych, których prawa w zakresie zatrudnienia zrównane są z prawami obywateli polskich, i pozostałych, którzy podlegają szeregowi ograniczeń. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie katalogu ograniczeń, z którymi zmagają się cudzoziemcy z państw trzecich, zamierzający podjąć legalną pracę w Polsce.

### 1. Wprowadzenie

Podstawowym aktem prawnym regulującym mechanizmy legalnego dopuszczenia cudzoziemców do polskiego rynku pracy jest ustawa z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy<sup>1</sup> (dalej jako: Ustawa o promocji zatrudnienia). Ustawa ta ma bezpośredni związek z innym aktem prawnym, który bezpośrednio rzutuje na legalność pracy cudzoziemców w Polsce, czyli ustawą z 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach<sup>2</sup> (dalej jako: Ustawa o cudzoziemcach). Ten drugi akt prawny służy opisaniu sposobów legalnego pobytu cudzoziemców w RP. Ma to ogromne

znaczenie, ponieważ legalne wykonywanie pracy przez cudzoziemca nastąpi dopiero w trakcie legalnego przebywania takiej osoby na terytorium Polski. W art. 2 ust. 1 pkt 14 Ustawy o promocji zatrudnienia podana została definicja nielegalnego wykonywania pracy przez cudzoziemca, która „oznacza wykonywanie pracy przez cudzoziemca, który nie jest uprawniony do wykonywania pracy w rozumieniu art. 87 ust. 1 lub nie posiada odpowiedniego zezwolenia na pracę, nie będąc zwolnionym na podstawie przepisów szczególnych z obowiązku posiadania zezwolenia na pracę, lub którego podstawa pobytu nie uprawnia do wykonywania pracy”. Na tym eta-

1 Dz.U. 2019 poz. 1482.

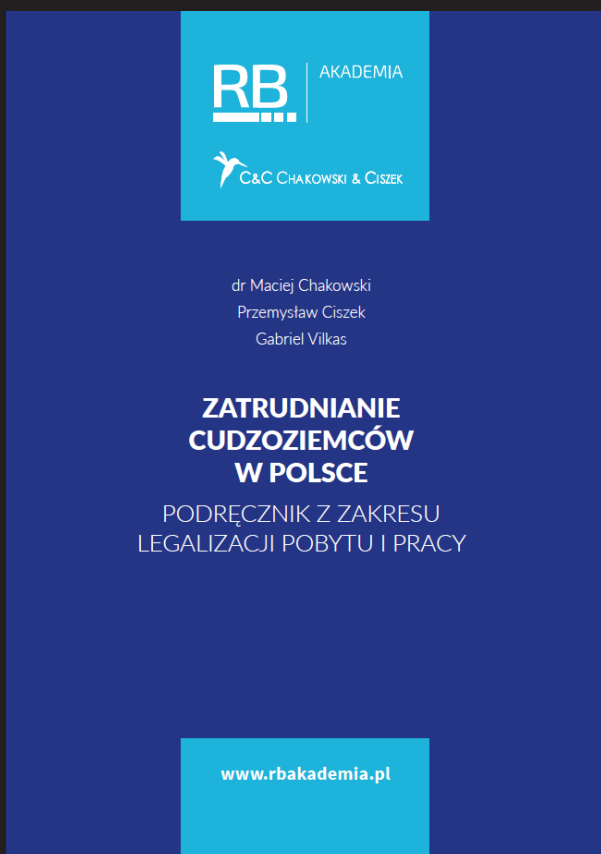
2 Dz.U. 2018 poz. 2094.

# Księgarnia RB Akademia

## PORADNIKI Z ZAKRESU PRAWA I PODATKÓW

### Zatrudnianie cudzoziemców w Polsce. Podręcznik z zakresu legalizacji pobytu i pracy

dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas



#### ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

- Podstawy prawne pobytu cudzoziemców w Polsce
- Wizy
- Ruch bezwizowy
- Zezwolenie na pobyt czasowy
- Przebywanie na „stemplu”
- Ogólne zasady legalizacji pracy w Polsce
- Klasyczne zezwolenie na pracę dla cudzoziemca

**Cena: 29 zł**

**Zamów na**

**[www.rbakademia.pl/ksiegarnia](http://www.rbakademia.pl/ksiegarnia)**

pie należy zwrócić szczególną uwagę na ostatni element wskazanego wyżej przepisu, z którego wynika, że ważność podstawy pobytowej determinuje legalność faktycznego wykonywania pracy przez cudzoziemca.

### 2. Podstawy pobytu cudzoziemców w Polsce

Do najczęściej spotykanych podstaw pobytowych obywateli pochodzących z państw nie należących do UE czy EOG są wizy. Podstawowym rodzajem są wśród nich tzw. wizy krajowe. Precyzyjne opisanie instytucji wiz krajowych zawiera art. 18 Konwencji Wykonawczej Schengen z 19 czerwca 1990 r.<sup>3</sup> W opisie tym znajdziemy wskazanie, iż wizy krajowe są również nazywane „wizami długoterminowymi”. Oznacza to, że pozwalają na pobyt cudzoziemcowi w państwie docelowym od 90 dni do 1 roku. Należy wskazać, że cudzoziemiec może uzyskać dokument wizowy wyłącznie w kraju swojego pochodzenia, składając odpowiedni wniosek do polskiego konsula.

Kolejnym istotnym i relatywnie nowym ułatwieniem we wjeździe do Unii Europejskiej dla cudzoziemców pochodzących z państw trzecich jest ruch bezwizowy. Należy tutaj wskazać, że instytucja ruchu bezwizowego jest niejako zastrzeżona do wyłącznych kompetencji Unii Europejskiej. To Unia Europejska w efekcie negocjacji z państwami trzecimi zawiera stosowne umowy międzynarodowe, na mocy których obywatele tych konkretnych krajów mogą wjechać na maksymalny okres 90 dni do strefy Schengen. Kluczowym aktem prawnym, w jakim wymienione są poszczególne państwa, których obywatele mogą wjechać na teren Unii Europejskiej bez konieczności posiadania wizy jest Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2018/1806 z 14 listopada 2018 r.<sup>4</sup> W załączniku 2. do tego Rozporządzenia okre-

ślony został zamknięty katalog krajów, wśród których możemy znaleźć Ukrainę, Gruzję oraz Mołdawię jako państwa trzecie, ale geograficznie bliskie Polsce. W ostatnim czasie dużo obywateli tych państw wybiera RP jako cel emigracji zarobkowej. Jednakże w celu korzystania z tego dobrodziejstwa UE obywatele wskazanych państw powinni legitymować się paszportami biometrycznymi.

Wreszcie do bardziej zaawansowanych tytułów pobytowych cudzoziemców w Polsce zaliczane są zezwolenia na pobyt czasowy, powszechnie nazywane kartami pobytu czasowego. W odróżnieniu od wiz dokumenty te uzyskać możemy tylko i wyłącznie w Polsce, po przejściu skomplikowanych procedur przed właściwymi wojewodami ze względu na miejsce zamieszkania cudzoziemca w Polsce. Pozwolenia te wydawane są zasadniczo na okres od 3 miesięcy do maksymalnie 3 lat. Cudzoziemiec, posiadając ważny paszport oraz kartę pobytu czasowego jest uprawniony do wjazdu na teren RP nieskończoną ilość razy w okresie obowiązywania decyzji pobytowej.

### 3. Zezwolenia na pracę dla cudzoziemców

W art. 88 Ustawy o promocji zatrudnienia przedstawiony został katalog sytuacji, które wymagają od cudzoziemców posiadania zezwolenia na pracę w celu jej wykonywania. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż administracyjno-prawne zezwolenia odnoszą się do dopuszczenia cudzoziemca do faktycznego wykonywania swoich umownych obowiązków. Warto wskazać, iż przepisy niektórych państw członkowskich Unii Europejskiej w ogóle nie pozwalają zawierać stosownych umów z cudzoziemcami, dopóki nie zaopatrzą się oni w stosowne zezwolenia. W praktyce oznacza to, że pracodawcy w Niemczech, Wielkiej Brytanii czy też Francji, zanim dojdą do

momentu sporządzania umów z cudzoziemcami, powinni sprawdzić czy będą oni mieli prawo do przebywania w ich państwie, a także czy będą mieli prawo do faktycznego wykonywania pracy. Opisany tu model w doktrynie prawa europejskiego nazywany jest mianem tzw. *Right to Work Check*.

W polskim systemie zatrudniania cudzoziemców, który zresztą pozostaje w mniejszości do wyżej przedstawionych rozwiązań, obrany został zupełnie inny model. To znaczy zezwolenia na pracę nie uzależniają od siebie wcześniejszej możliwości podpisania umowy o pracę czy umowy cywilnoprawnej, na podstawie której cudzoziemiec będzie wykonywał powierzone mu obowiązki.

Zatem w katalogu zezwoleń na pracę w Ustawy o promocji zatrudnienia możemy znaleźć zezwolenia wymagane w sytuacji, gdy:

- 1) cudzoziemiec wykonuje pracę na terytorium RP na podstawie umowy z podmiotem, którego siedziba lub miejsce zamieszkania albo oddział, zakład lub inna forma zorganizowanej działalności znajduje się na terytorium RP;
- 2) w związku z pełnieniem funkcji w zarządzie osoby prawnej wpisanej do rejestru przedsiębiorców lub będącej spółką kapitałową w organizacji albo w związku z prowadzeniem spraw spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej jako komplementariusz, albo w związku z udzieleniem mu prokury przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez okres przekraczający łącznie 6 miesięcy w ciągu kolejnych 12 miesięcy;
- 3) wykonuje pracę u pracodawcy zagranicznego i jest delegowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na okres przekraczający 30 dni w roku kalendarzowym do oddziału lub zakładu podmiotu zagranicznego albo podmio-

3 Dz.Urz. UE L 2000 Nr 239.

4 Dz.Urz. UE L Nr 303, s. 39.

tu powiązanego, w rozumieniu ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup>, z pracodawcą zagranicznym;

4) wykonuje pracę u pracodawcy zagranicznego, nieposiadającego oddziału, zakładu lub innej formy zorganizowanej działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i jest delegowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu realizacji usługi o charakterze tymczasowym i okazjonalnym (usługa eksportowa);

5) wykonuje pracę u pracodawcy zagranicznego i jest delegowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na okres przekraczający 30 dni w ciągu kolejnych 6 miesięcy w innym celu niż wskazany w pkt. 2-4.

#### **4. Oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy**

Prostsza formą zatrudniania cudzoziemców w Polsce jest oświadczenie o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi. W odróżnieniu od zezwoleń na pracę dokument ten jest przeznaczony dla obywateli poszczególnych państw trzecich. Na podstawie oświadczeń zatrudnieni w Polsce mogą być obywatele Ukrainy, Białorusi, Rosji, Mołdawii, Gruzji oraz Armenii. Zgodnie z art. 90 ust. 10 Ustawy o promocji zatrudnienia zostało wydane Rozporządzenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z 8 grudnia 2017 r.<sup>6</sup>, w którym to właśnie została przedstawiona lista wyżej wskazanych krajów.

Co ciekawe, w przypadku zezwoleń na pracę pracodawca musi w celu ich uzyskania przejść czasochłonną procedurę przed właściwym ze względu na siedzibę

spółki urzędem wojewódzkim. Oświadczenia są niejako wydawane pracodawcom na mocy ich oświadczenia składanego we właściwym powiatowym urzędzie pracy po weryfikacji niewielkiej ilości przesłanek przez pracowników urzędu. Oświadczenia są znacznie tańszymi dokumentami niż zezwolenia na pracę.

Uzyskanie jednego oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi kosztuje 30 zł, a nie 100 zł, jak to jest w przypadku zezwoleń na pracę. Ponadto zgodnie z art. 88z ust. 4 Ustawy o promocji zatrudnienia „w sprawach niewymagających postępowania wyjaśniającego powiatowy urząd pracy wpisuje oświadczenie o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi do ewidencji oświadczeń (...) nie później niż w terminie 7 dni roboczych od dnia otrzymania oświadczenia, a w sprawach wymagających postępowania wyjaśniającego – nie później niż w terminie 30 dni od otrzymania oświadczenia”.

Wskazana zasada czasowa nie znajduje zastosowania, jeśli chodzi o zezwolenia na pracę – w tym przypadku ustawodawca nie przewidział żadnych ram, których nie może przekroczyć wojewoda wydając decyzję.

#### **5. Zezwolenia na pracę sezonową**

Za sprawą działań Unii Europejskiej, do polskiego porządku prawnego została wdrożona Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2014/36/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie warunków wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich w celu zatrudnienia w charakterze

pracownika sezonowego<sup>7</sup>. Do art. 88 Ustawy o promocji zatrudnienia został dodany ust. 2, z którego wynika zezwolenie na pracę sezonową. Tak samo, jak w przypadku oświadczeń o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcom, zezwolenia na pracę sezonową wydawane są przez starostę właściwego ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podmiotu powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi.

Sama nazwa w praktyce może być bardzo myląca z racji odniesienia wrażenia, że powinno to być procedowane przed właściwym wojewodą. Mimo swojej nazwy odpowiadającej klasycznym zezwoleniom, jest najbardziej zbliżona do oświadczeń. Zasadnicza różnica polega na tym, że na podstawie tego dokumentu można zatrudniać cudzoziemców tylko w poszczególnych obszarach gospodarki.

Do podklas działalności (PKD), w których wydaje się zezwolenie na pracę sezonową dla cudzoziemców należą: sekcje rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa i rybactwa, a także działalność związana z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi.

W praktyce oznacza to, że na podstawie oświadczeń o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi możemy zatrudnić go w każdym obszarze gospodarki z wyłączeniem tych zastrzeżonych dla pracy sezonowej. Ponadto na podstawie zezwoleń na pracę sezonową można zatrudniać obywateli wszystkich państw świata, a nie tylko sześciu krajów zastrzeżonych dla oświadczeń o powierzeniu wykonywania pracy.

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

6 Dz.U. 2017 poz. 2349.

7 Dz.Urz. UE L Nr 94, s. 375.

### 6. Podsumowanie

Wątek dotyczący zatrudniania cudzoziemców w Polsce jest obecnie bardzo popularny. Coraz więcej osób szkoli się w zakresie procedur i właściwego sposobu postępowania przed urzędami.

Przepisy same w sobie są dość klarownie opisane. Pracodawcy mają jednak problemy z racji tego, iż zbyt duża ilość składanych wniosków na uzyskanie zezwoleń prowadzi do sytuacji, w której postępowania przedłużają się o kilkanaście miesięcy. Co oznacza, że w wielu

miejscach dochodzi do ryzyka nielegalnego powierzenia pracy cudzoziemcom. Możliwe, że długo oczekiwana zmiana przepisów prawa zmodyfikuje obecnie panujące zasady – wydaje się, że najprawdopodobniej nastąpi to w pierwszej połowie 2020 r.

#### Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

#### **Institutions of legal employment of foreigners in Poland**

The current regulations regarding employment of foreigners are very complicated. As it turns out, the Polish legislator quite far interferes with the administrative and legal methods in the sphere of employment relations in which the person performing the work is a foreigner. This applies not only to foreigners themselves, but also to entities benefiting from their work.

Foreigners, in terms of providing work, have been divided into two groups - those whose employment rights are equated with the rights of Polish citizens, and others who are subject to a number of restrictions. The purpose of this study is to present a catalog of restrictions faced by foreigners from third countries intending to work legally in Poland.



# Ceny Transferowe 2019

## V KONFERENCJA CENY TRANSFEROWE

nowe podejście do transakcji  
realizowanych w grupach  
podmiotów powiązanych

Warszawa, 9-10 grudnia 2019, Hotel Marriott

PROWADZĄCY



dr Andrzej Dmowski



dr hab. Marcin Jamroży



Leszek Dutkiewicz



Rafał Dąbrowski

ORGANIZATOR



RB Akademia

PARTNERZY I PATRONI





**Tomasz Szymański**

Doradca podatkowy. Reprezentuje podatników przed organami podatkowymi w prowadzonych kontrolach podatkowych, kontrolach celno-podatkowych, postępowaniach podatkowych oraz postępowaniach przed sądami administracyjnymi. Posiada bogate doświadczenie w sprawach prowadzonych przed organami podatkowymi, szczególnie w zakresie podatku VAT i kontroli podatkowych. Wieloletni pracownik administracji podatkowej z rozległą wiedzą z zakresu jej organizacji i funkcjonowania.



**MARIAŃSKI**  
GROUP

**Słowa kluczowe:** podatki, prawo, Ordynacja podatkowa, przedawnienie, zobowiązanie podatkowe, decyzja, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## PRZEDAWNNIENIE PRAWA DO WYDANIA DECYZJI ORGANU PODATKOWEGO I PRZEDAWNNIENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Przedawnienie to zdarzenie, które wywołuje określone skutki prawne związane z upływem czasu. Na gruncie przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (dalej o.p.) może to być okoliczność, że zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstanie albo że wygaśnie. W świetle obowiązującej o.p. można wyróżnić przedawnienie prawa do wydania decyzji<sup>2</sup> oraz przedawnienie zobowiązania podatkowego<sup>3</sup>. Jakie zmiany dotyczące zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru przewiduje się – na tle dotychczasowej regulacji – w projektowanej, nowej Ordynacji podatkowej?

### 1. Przedawnienia prawa do wydania decyzji

Termin przedawniania prawa do wydania decyzji jest ściśle związany ze sposobem powstania zobowiązania podatkowego polegającego na doręczeniu danemu podmiotowi decyzji organu podatkowego. Dzień doręczenia decyzji jest dniem powstania zobowiązania podatkowego<sup>4</sup>. W takim przypadku zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po 3 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W praktyce oznacza to, że organ podatkowy ma 3 lata od końca roku kalendarzowego, w którym powstał

obowiązek podatkowy, na wydanie i doręczenie decyzji ustalającej. Brak doręczenia decyzji w tym terminie powoduje, że prawo do wydania decyzji wygasa, a zobowiązanie podatkowe w ogóle nie powstaje. W konsekwencji, jeżeli w podatku od nieruchomości obowiązek podatkowy powstał 1 stycznia 2019 r., to organ podatkowy ma czas do końca 2022 r. na wydanie i doręczenie decyzji.

### 2. Wydłużenie terminu do wydania decyzji ustalającej podatek

Ordynacja podatkowa przewiduje przypadki, w których następuje przedłużenie terminu do wydania decyzji – z 3 do 5 lat. Dotyczy to:

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.  
2 Art. 68 § 1 o.p.  
3 Art. 68 § 1 o.p.  
4 Art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

- 1) sytuacji, w której podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- 2) dodatkowego zobowiązania w VAT,
- 3) zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania tzw. dochodów nieujawnionych.

Należy wskazać, że wyżej wskazany 3-letni bądź 5-letni termin na doręczenie decyzji ustalającej ma charakter nieprzekraczalny. Może on podlegać zawieszeniu tylko w jednym przypadku – gdy wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia trwa wówczas do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się, jednak nie dłużej niż przez 2 lata<sup>5</sup>. Termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej nie podlega przerwaniu.

Istotne jest, że nie jest wymagane doręczenie w omawianym terminie decyzji ostatecznej. Wystarczające jest bowiem samo doręczenie decyzji organu pierwszej instancji. Ten pogląd znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W tym przypadku bazuje się bowiem na poglądzie niektórych przedstawicieli doktryny, zgodnie z którym w sytuacji rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy nie dochodzi do powstania zobowiązania, lecz prawidłowego ustalenia jego wysokości, które ukonstytuowało się z doręczeniem decyzji organu pierwszej instancji. Dotyczy to jednak przypadków wydania przez organ odwoławczy decyzji reformatoryjnej (na korzyść strony).

### 3. Przedawnienie zobowiązania podatkowego

Przedawnienie jest tzw. nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, co oznacza, że mimo braku zapłaty skutecznie wygaśnie. Po upływie określonego terminu zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Organ nie może wówczas skutecznie domagać się zapłaty należności. Dobrowolna zapłata przez podatnika powoduje powstanie u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Wygaśnięcie zobowiązania w tym przypadku następuje z mocy prawa. Nie jest zatem potrzebne (nie ma też podstawy prawnej w tym zakresie) żadne rozstrzygnięcie organu<sup>6</sup>. Instytucja przedawnienia pełni przede wszystkim funkcję ochronną co do pewności obrotu prawnego. Ma także na celu wykluczenie roszczeń, które ze względu na znaczny upływ czasu mogłyby być oderwane od aktualnej sytuacji faktycznej, w jakiej znajduje się podatnik. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ten termin liczy się od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. To oznacza, że jeżeli podatnik będący osobą fizyczną miał czas do końca kwietnia 2019 r. na wpłacenie podatku dochodowego, to przedawnienie tego zobowiązania nastąpi z końcem 2024 r. Bieg terminu przedawnienia może ulec zawieszeniu albo przerwaniu. Obie regulacje zawierają unormowania niekorzystne dla podatnika, gdyż w praktyce wydłużają czas, w którym organ podatkowy może dochodzić zapłaty podatku.

Przypadki zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia są enumeratywne wymienione w przepisach o.p. Zgodnie z art. 70 § 2, 6 i 7 o.p. bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu m.in. od dnia:

- 1) wydania decyzji w sprawie odroczenia terminu płatności podatku lub zaległości albo rozłożenia na raty podatku lub zale-

głości wraz odsetkami do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej;

- 2) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;
- 3) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
- 4) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia (w formie np. gwarancji bankowej, poręczenia banku, weksla z poręczeniem bankowym) lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W pewnych sytuacjach bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po:

- 1) prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,
- 2) doręczeniu organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności,
- 3) uprawomocnieniu się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa,
- 4) wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu,
- 5) zakończeniu postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Bieg terminu przedawnienia zostaje natomiast przerwany przez:

- 1) ogłoszenie upadłości<sup>7</sup>,
- 2) zastosowanie środka egzekucyjnego<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Art. 68 § 5 o.p.

<sup>6</sup> Por. wyrok NSA z 5 lipca 2001 r., sygn. akt I SA/Łd 750/99, Legalis.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia oznacza, że przy jego obliczaniu nie uwzględnia się czasu, jaki upłynął od początku jego biegu do czasu zaistnienia wskazanego zdarzenia. A dalej przedawnienie rozpoczyna swój bieg od nowa<sup>9</sup>. W pierwszym wskazanym przypadku po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego. Jeżeli zaś ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, to rozpoczyna się on od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego. W drugiej sytuacji bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Przerwanie biegu przedawnienia z zastosowaniem środka egzekucyjnego budzi wiele wątpliwości. W tym przypadku należy mieć na uwadze, że następuje ono tylko wówczas, gdy podatnik został zawiadomiony o zastosowanym środku egzekucyjnym. Zatem tylko skuteczne doręczenie podatnikowi zawiadomienia lub protokołu, o których mowa w art. 67 § 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>10</sup>, powoduje omawiany skutek.

Ponadto środek musi być przez organ egzekucyjny faktycznie zastosowany. To oznacza, że nie dojdzie do przerwania biegu przedawnienia, gdy podatnik nie będzie dysponował żadnym majątkiem,

do którego można by skierować egzekucję, lub gdy – pomimo posiadania majątku – istnieją przeszkody do zastosowania środka egzekucyjnego (mimo wszczęcia egzekucji).

Przepis art. 70 § 4 o.p. przewiduje, że do przerwania biegu terminu przedawnienia może w zasadzie dochodzić wielokrotnie – każdorazowo, gdy zastosowano określony środek egzekucyjny (pod warunkiem zawiadomienia podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego – tj. egzekucja z pieniędzy, wynagrodzenia za prace, zajęcie rachunków bankowych, zajęcie ruchomości). Regulacja tego rodzaju może w praktyce powodować, że zobowiązania podatkowe w ogóle się nie przedawniają. Niemniej jednak Trybunał Konstytucyjny przy rozpoznaniu skargi w tym zakresie nie uznał art. 70 § 4 o.p. za sprzeczny z Konstytucją RP<sup>11</sup>.

#### 4. Projektowane zmiany w nowej Ordynacji podatkowej<sup>12</sup>

Kwestie związane z przedawnieniem zobowiązań podatkowych zawsze budziły wiele emocji – w szczególności sposób obliczania biegu terminu przedawnienia oraz wpływ określonych zdarzeń na jego przerwanie i zawieszenie. Nie inaczej przedstawia się regulacja przedawnienia w projektowanej nowej Ordynacji podatkowej. Pojawia się wiele negatywnych opinii i komentarzy. W proponowanych rozwiązaniach wyraźnie rozróżnia się przedawnienie wymiaru od przedawnienia poboru. W pierwszym przypadku doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego nie wywołuje skutków prawnych po upływie 3 lat. Ten termin jest jednak wydłużony do 5 lat w sytuacji

decyzji wydawanych m.in. w: VAT, podatku akcyzowym, podatku dochodowym od osób prawnych i osób fizycznych.

Wskazane terminy rozpoczynają bieg od dnia, w którym:

- 1) upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego,
- 2) powstał obowiązek podatkowy, jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje przez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

W tym zakresie przewidziano pewne odstęstwa, np. przy:

- 1) decyzji określającej prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, za który wykazano zwrot podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług<sup>13</sup>;
- 2) decyzji określającej wysokość straty – od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstała strata;
- 3) decyzji określającej zaległość – od dnia, w którym nastąpił nienależny zwrot lub zaliczenie kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa.

W przypadku skorygowania przez zobowiązanego deklaracji w okresie 6 mie-

7 Art. 70 § 3 o.p.

8 Art. 70 § 4 o.p.

9 Por. wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, Legalis.

10 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1438.

11 Por. wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., *op. cit.*

12 Projekt nowej Ordynacji podatkowej (druk nr 3517) wpłynął do Sejmu 4 czerwca 2019 r., pierwsze czytanie odbyło się 3 lipca 2019 r.; treść projektu: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517.pdf>.

13 T.j. Dz.U. 2018 r. poz. 2174.

sięcy przed upływem terminów, o jakich mowa powyżej, z którą wiąże się:

- 1) zmniejszenie kwoty podatku,
  - 2) wykazanie lub zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o VAT,
  - 3) wykazanie lub zwiększenie straty
- te terminy ulegają wydłużeniu o rok.

Przepis, który wywołuje szczególne wątpliwości, to projektowany art. 176 § 1 nowej Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru może następować wielokrotnie, z tym, że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia wymiaru będzie dalej od dnia następnego. Wynika z tego, że zdarzenia powodujące zawieszenie biegu terminu mogą wydłużyć termin maksymalnie do 5 lat, a po ustaniu przyczyny zawieszenia termin

biegnie dalej. Zawieszenie biegu terminu będzie możliwe zarówno przy przedawnieniu prawa do wydania decyzji, jak i przy przedawnieniu poboru. W praktyce nie można wykluczyć sytuacji, gdy przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia nastąpią zdarzenia powodujące zawieszenie biegu terminu, w sumie np. na 3 lata, a w konsekwencji postępowanie w sprawie wydania i doręczenia decyzji będzie trwało 8 lat.

Drugim rodzajem projektowanego przedawnienia jest przedawnienie poboru, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia. Z zestawienia tego przepisu z zasadami dotyczącymi przedawnienia wymiaru wynika, że przedawnienie w obu przypadkach będzie liczone od konkretnych, wskazanych dni (w trakcie roku), a nie – jak obecnie – od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy lub upłynął termin płatności. Podobnie i w tych projektowanych zmianach zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru może następować

wielokrotnie, z tym, że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia poboru będzie dalej od dnia następnego.

Podsumowując, limity czasowe na dokonanie wymiaru, a następnie na pobór podatku oraz uwzględniając okresy zawieszenia biegu terminów przedawnienia, może się zdarzyć, że okres przedawnienia wyniesie kilkanaście lat. Należy jeszcze dodać, że projektowane przepisy przewidują, iż jeżeli sprawa będzie rozstrzygana w drugiej instancji po upływie terminu przedawnienia wymiaru, to organ odwoławczy, pomimo zaistnienia w konkretnej sprawie przesłanek do uchylania decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia (decyzja kasacyjna) nie będzie mógł tego zrobić. Będzie zobowiązany do samodzielnego przeprowadzenia koniecznego postępowania uzupełniającego w zakresie niezbędnym do rozpatrzenia sprawy i wydania decyzji, naruszając tym samym zasadę dwuinstancyjności.



Artykuł pochodzi z książki „Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków” pod red. prof. UŁ dr. hab. Adama Marińskiego, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18051-ordynacja-podatkowa-2019-poradnik-dla-praktykow-adam-marianski>.



**Michał Zdanowski**

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwent Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego. W czasie studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami podatkowymi. Specjalizuje się w tematyce cen transferowych.

**Słowa kluczowe:** prawo, ceny transferowe, analiza porównawcza, dokumentacja podatkowa, podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, transakcje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ANALIZA PORÓWNAWCZA JAKO ELEMENT DOKUMENTACJI PODATKOWEJ CEN TRANSFEROWYCH W POLSKIM PRAWIE

Przez długi czas analizę porównawczą jako element dokumentacji podatkowej cen transferowych określało się w różny sposób i nadal określa, używając takich terminów, jak: „badanie porównawcze”, „studium porównywalności”, „benchmarking study/analiza benchmarkingowa” albo po prostu – „benchmark”. Niegdyś ta analiza była pomijana – prawdopodobnie dlatego, iż jej sporządzenie nie było obowiązkowe – zaś obecnie ma niebagatelne znaczenie jako jedna z obowiązkowych części tej dokumentacji. Autor omawia w niniejszym artykule ewolucję tejże analizy w polskim prawie, do jakiej doszło przez kilka ostatnich lat.

### 1. Czym jest analiza porównawcza?

Przez pewien czas analiza porównawcza była bardzo niedocenianym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Dość wspomnieć, iż do 2013 r. polskie przepisy nie zawierały nawet regulacji w kwestii metodyki jej sporządzenia. Zmieniło to dopiero Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 czerwca 2013 r., zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych<sup>1</sup> (dalej zwa-

ne: Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r.)<sup>2</sup>; metodyka zawarta w tych przepisach zostanie omówiona w dalszej części opracowania. Definicja tej analizy została wprowadzona powyższym Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. i brzmi ona następująco: „Określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłyby dany podmiot z podmio-

1 Dz.U. 2013 r. poz. 768.

2 Przywoływane oraz cytowane w poniższym artykule przepisy dotyczące cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych mają swoje analogiczne odpowiedniki w ustawach oraz rozporządzeniach wykonawczych z zakresu cen transferowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Ze względu na często ich identyczne brzmienie, Autor pomija je w niniejszym artykule.

tem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”<sup>3</sup>.

Dodatkowo, zgodnie z przepisami obowiązującymi do 2016 r. włącznie, analiza porównawcza (lub „analiza porównywalności”) nie była wymaganym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Sytuacja uległa zmianie w 2017 r., kiedy to zostały wprowadzone zmiany w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>4</sup> (dalej: u.p.d.o.p.). Od tamtej pory analiza jest wymieniana jako jeden z elementów dokumentacji podatkowej (i chociaż tym razem obowiązkowy, to jedynie pod warunkiem spełnienia określonych warunków). W myśl art. 9a ust. 2b pkt 2 u.p.d.o.p.<sup>5</sup>: „Dokumentacja podatkowa obejmuje: (...) w przypadku podatników: a) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo b) posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro – poza opisem, o którym mowa w pkt. 1<sup>6</sup>, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „analizą danych porównawczych”, wyko-

rzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa w pkt. 1 lit. e<sup>7</sup>, wraz z podaniem źródła tych danych.

Jeśli podatnik spełni podane wyżej warunki, jest zobowiązany załączyć do dokumentacji podatkowej cen transferowych analizę danych porównawczych. Upraszczając powyższą definicję, analiza jest opisem danych dotyczących warunków transakcji zawartych z podmiotem niezależnym lub zawartych pomiędzy podmiotami niezależnymi, porównywalnych do warunków transakcji ustalonych pomiędzy podatnikiem a podmiotem z nim powiązaniem. Natomiast ujmując to w jeszcze większym skrócie: powyższa analiza ma za zadanie udowodnienie, iż cena ustalona pomiędzy podmiotami powiązanimi została ustalona na poziomie rynkowym. Jak słusznie zauważa dr Danuta Langer-Babicz: „Wobec powyższego niniejsza kategoria pojęciowa mieści warunki (w szczególności finansowe) transakcji lub innych zdarzeń, które zostały ustalone lub też które zostałyby ustalone (...) między niezależnymi podmiotami, wskazując ich rynkowy charakter. Te, zgodnie z koncepcją, winny determinować decyzję o przyjętej wysokości ceny transferowej w transakcjach lub innych zdarzeniach objętych obowiązkiem dokumentacyjnym, w miejsce często przypisywanej im funkcji kontrolnej, w konsekwencji przeprowadzonej analizy danych porównawczych w trybie *ex post*. Nadto rozliczenia z tytułu powyższych transakcji lub innych zdarzeń muszą pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z wynikiem podatkowym (dochodem lub stratą) podatnika”<sup>8</sup>. Z uwagi na to podatnik nie jest zobowią-

zany do sporządzenia analizy danych porównawczych dla transakcji lub innych zdarzeń podatkowo neutralnych.

Zgodnie z nowymi, tj. obowiązującymi od stycznia 2019 r., przepisami, analiza porównawcza jest również integralną częścią dokumentacji podatkowych cen transferowych. Jednak tym razem sporządzenie jej nie wymaga spełnienia dodatkowych warunków. W myśl art. 11q ust. 1 pkt 3 ppkt a) u.p.d.o.p.<sup>9</sup>: „Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy: (...) 3) analizę cen transferowych, w tym: a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanimi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanimi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą” (...). Rozpatrując powyższe definicje zawarte w przepisach na przestrzeni lat oraz porównując je, można dojść do wniosku, że nie ulegały one drastycznym zmianom co do celu samej analizy, jakim jest ustalenie, czy cena w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanimi została ustalona na poziomie rynkowym, tj. takim, który ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

## 2. Elementy analizy porównawczej

W Rozporządzeniu zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. nie wymieniane są wprost części składowe analizy porównawczej, ale wprowadziło ono coś równie przydatnego, tj. siedem etapów, które powinno się przejść w czasie sporządzania analizy porównawczej. Są to następujące fazy:

3 Par. 6 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych; Dz.U. 2014 poz. 1186, dalej: Rozporządzenie Ministra Finansów z 2009 r.

4 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

5 W brzmieniu z lat 2017-2018.

6 Mowa o opisie transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązanimi, które zostały zdefiniowane w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. (w brzmieniu z lat 2017-2018).

7 Mowa o metodzie i sposobie kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń (art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. e u.p.d.o.p. w brzmieniu z lat 2017-2018).

8 D. Langer-Babicz [w:] *Ceny transferowe. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*; red. naukowa E. Ścierańska, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 132.

9 W brzmieniu z 2019 r.

1. ogólna analiza informacji dotyczących podatnika i jego otoczenia gospodarczego,
2. analiza warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w szczególności na podstawie wykonywanych przez nie funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk, w wyniku której należy zidentyfikować czynniki ekonomicznie istotne w badanych okolicznościach sprawy,
3. sprawdzenie, czy istnieje możliwość porównania warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi z warunkami stosowanymi przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi,
4. identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niezależne,
5. wybór metody najbardziej właściwej w danych okolicznościach sprawy, a następnie określenie konieczności stosowania wskaźnika zyskowności i wybór jego rodzaju odpowiedniego dla danej metody,
6. identyfikacja danych porównawczych dla wybranej metody na podstawie czynników ekonomicznie istotnych oraz określenia konieczności dokonania poprawek,
7. analiza uzyskanych danych porównawczych<sup>10</sup>.

Etap pierwszy był być może najprostszym do zrealizowania. W przypadku, gdy podatnik posiadał już sporządzoną dokumentację podatkową cen transferowych, wystarczyło jedynie posłużyć się zawartym w niej opisem podatnika. W takim opisie powinny być ujęte głównie informacje dotyczące rodzaju działalności, jaką prowadzi podatnik, opis

rynku, na którym on działa oraz jego pozycja na tym rynku. Z kolei, aby dobrze przeprowadzić etap drugi, potrzebne jest „takie opisanie transakcji, aby możliwe było zidentyfikowanie wymienionych w przepisach pięciu czynników porównywalności. (...) Podobnie jak w przypadku przedstawienia ogólnych informacji o podatniku i jego otoczeniu, tak i w przypadku analizy warunków transakcji można skorzystać z informacji zawartych w dokumentacji cen transferowych przygotowanej dla analizowanej transakcji”<sup>11</sup>. Wyżej wspomniane czynniki porównywalności znajdują się w par. 6 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r.

Etap trzeci jest, w uproszczeniu, sprawdzeniem możliwości zastosowania tzw. porównania wewnętrznego w danej analizie. Polega to na zbadaniu, czy podatnik zawiera z podmiotami niezależnymi (tj. niebędącymi podmiotami powiązаныmi) analogiczne transakcje, które zawiera z podmiotem/podmiotami powiązаныmi, a jeśli tak, to czy zawiera je również na analogicznych warunkach i po takiej samej cenie. Porównanie wewnętrzne, o ile może być zastosowane, jest o tyle pomocne, że pozwala bez większych problemów udowodnić rynkowość zawieranych przez podatnika transakcji, zarówno z podmiotami powiązаныmi, jak i niezależnymi.

Etap czwarty to identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niepowiązane. „Za właściwe należy uznać przyjęcie, że na tym etapie przygotowania analizy porównawczej niezbędne jest ustalenie kryteriów, które będą pomocne w wyszukiwaniu danych porównawczych. Inaczej mówiąc, podatnik, który odpo-

wiednio przeanalizował swoją transakcję (biorąc pod uwagę czynniki porównywalności (...)), powinien przygotować listę najbardziej kluczowych warunków transakcji jako wytycznych dla wyboru danych porównawczych”<sup>12</sup>. Etap piąty to wybór metody określenia ceny. Dobra, należyta realizacja poprzednich etapów była pomocna przy wyborze jednej z pięciu metod<sup>13</sup> pozwalających na ustalenie, czy dana transakcja miała charakter rynkowy. Dobór odpowiedniej metody powinien być przemyślany i nie może mieć charakteru dowolności, tym bardziej, że pewne typy transakcji nie pozwalają na zastosowanie niektórych metod.

Etap szósty polega przede wszystkim na zbieraniu danych porównawczych. Jest to o tyle prostsze, iż w analizie powinny zostać użyte dane ogólnie dostępne. Pozwala to podatnikowi czerpać informacje z baz danych zawierających dane finansowe podmiotów konkurencyjnych, z różnych publikacji bądź raportów branżowych. Wszystkie powyższe etapy prowadzą nas do siódmego i ostatniego, tj. analizy uzyskanych danych porównawczych.

Jak już wyżej wspomniano, wprowadzony w 2013 r. przepis był pomocny w kwestii stosowania analizy porównawczej. We wrześniu 2017 r., dzięki Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>14</sup> (dalej: Rozporządzenie wykonawcze z 2017 r.) również został wprowadzony przepis stanowiący, jakiego rodzaju informacje powinna zawierać analiza porównawcza. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem były to informacje dotyczące:

10 Par. 6 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z 2009 r.

11 T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 204.

12 *Ibidem*, s. 211.

13 Są to obowiązujące nadal: metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda rozsądnej marży (koszt plus), metoda ceny odprzedaży, metoda podziału zysków oraz metoda marży transakcyjnej netto. W obecnym stanie prawnym (tj. na 2019 rok) w przepisach została wprowadzona również możliwość użycia tzw. „innej metody”.

14 Dz.U. 2017 poz. 1753.



1. strony transakcji lub innego zdarzenia, które podlegają analizie danych porównawczych, a jeżeli wymaga tego sposób zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) – dwóch lub więcej stron transakcji lub innego zdarzenia, wraz z wyjaśnieniem powodów wyboru analizowanej strony transakcji lub innego zdarzenia,
2. założeń stanowiących podstawę analizy danych porównawczych, które wpływają na wartość rynkową przedmiotu transakcji lub innego zdarzenia, wraz z uzasadnieniem powodów uznania, że dany wybór pozwala na uzyskanie na podstawie dostępnych danych i informacji największej porównywalności transakcji lub innych zdarzeń, w zakresie:
  - 2a. cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, które są przedmiotem porównywanych transakcji lub innych zdarzeń,
  - 2b. przebiegu transakcji lub innego zdarzenia, w tym analizy funkcjonalnej,
  - 2c. warunków określonych w porównywanych transakcjach lub innych zdarzeniach,
  - 2d. warunków istniejących na porównywanych rynkach, w tym kryteriów porównywalności wpływających na uznanie danego obszaru geograficznego, krajowego lub zagranicznego, za rynek porównywalny,
  - 2e. stosowanej strategii gospodarczej,
3. przyczyn zastosowania danych porównawczych pochodzących z jednego roku lub danych wieloletnich, wykorzystanych do analizy sytuacji gospodarczej podmiotów niezależnych, uznanych za porównywalne,
4. danych porównawczych, w tym danych finansowych lub wskaźników finansowych, odnoszących się do operacji gospodarczych z podmiotami niezależnymi lub zawieranych między

- podmiotami niezależnymi, które podmiot wykorzystał do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) lub które odrzucił z powodu braku porównywalności, z podaniem informacji na temat źródła i sposobu pozyskania tych danych oraz cen lub wskaźników finansowych dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń,
5. zastosowanych korekt, wraz z uzasadnieniem konieczności ich dokonania, eliminujących rozbieżności pomiędzy wykorzystanymi danymi porównawczymi dotyczącymi transakcji, innych zdarzeń lub podmiotów a analizowaną transakcją lub innym zdarzeniem,
6. wyznaczonego punktu lub przedziału rynkowego wraz z opisem ewentualnego wykorzystania miar statystycznych do tego celu, wraz z uzasadnieniem przyjęcia, że warunki transakcji lub innego zdarzenia nie różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty,
7. przyczyny braku którejkolwiek z informacji wskazanych w punktach od 2 do 6 – w przypadku gdy przeprowadzenie analizy danych porównawczych nie wymaga ich posiadania lub użycia<sup>15</sup>.

Poza drobnymi różnicami (choćby podanie braku którejś z wymienionych wyżej informacji) powyższe elementy analizy porównawczej nie różnią się znacząco od etapów sporządzania analizy, które obowiązywały do 2017 r. Niecałe półtora roku później wprowadzono nowe przepisy. W dniu 1 stycznia 2019 r. weszło w życie Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej zwane: Rozporządzeniem wykonawczym z 2019 r.). Według najnowszych przepisów, analiza porównawcza powinna zawierać:

1. wskazanie metody<sup>16</sup> zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, wraz ze zwięzłym uzasadnieniem wyboru,
2. wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych, jeżeli wynika to z wybranej metody, wraz z uzasadnieniem wyboru,
3. opis analizy porównawczej, przeprowadzonej z wykorzystaniem wybranej zgodnie z pkt. 1 metody, zawierający:
  - 3a. opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy,
  - 3b. dane porównawcze przedstawione w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzanie weryfikacji wykonanych obliczeń, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązany (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne,
  - 3c. uzasadnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku,
  - 3d. uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany,
  - 3e. opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli została zastosowana,
  - 3f. wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, jeżeli zostały zastosowane,
4. opis analizy zgodności, jeżeli nie jest sporządzany opis analizy porównawczej<sup>17</sup>,

15 Par. 3 pkt 4 Rozporządzenia wykonawczego z 2017 r.

16 Por. przypis nr 9.

17 W związku z tym, iż niniejszy artykuł traktuje o analizie porównawczej, Autor pomija szczegółowe wymienianie elementów, które powinien zawierać opis analizy zgodności.

5. odniesienie ceny transferowej do wyniku analiz (tj. porównawczej lub zgodności) wraz z uzasadnieniem odchyleń, jeżeli wystąpiły<sup>18</sup>.

Jak można zauważyć, powyższe elementy nie uległy znaczącej zmianie w stosunku do tych, które były wymienione w Rozporządzeniu wykonawczym z 2017 r.

### 3. Podsumowanie

Analiza porównawcza jest zdaniem Autora jednym z kluczowych, zaraz obok analizy funkcjonalnej, elementów doku-

mentacji podatkowej cen transferowych.

Wynika to przede wszystkim z jej funkcji, tj. udowodnienia, iż transakcja pomiędzy podmiotami powiązаныmi została zawarta na poziomie rynkowym.

Pomimo iż przez lata jej kluczowe elementy nie ulegały zmianie, można stwierdzić, że i tak przeszła w polskim prawie dość szczególną drogę – od elementu fakultatywnego dokumentacji podatkowej, poprzez bycie jednym z obligatoryjnych składników (pod warunkiem spełnienia odpowiednich warunków), aż do obecne-

go stanu, kiedy jest już w pełni obowiązkową częścią dokumentacji podatkowej.

W artykule ukazane są zmiany dotyczące analizy porównawczej, które nastąpiły w ostatnich latach, ze zwróceniem uwagi, iż jej poprawne sporządzenie stanowi istotną wartość dodaną jako element dokumentacji podatkowej.

Analiza porównawcza ma bowiem przede wszystkim na celu uprawdopodobnienie transakcji, czyli pokazanie, że została zawarta zgodnie z zasadą arm's length.

<sup>18</sup> Por. par. 2 pkt 3 Rozporządzenia wykonawczego z 2019 r.

#### Summary

Michał Zdanowski

#### Comparative analysis as a part of transfer pricing documentation in polish law

The subject matter of this article is presenting changes in Polish law regarding to comparative analysis that have occurred in recent years. The purpose of the article is also to prove how important a well-made comparative analysis is in transfer pricing documentation. In the first place the comparative analysis is aim to prove that the transaction between related entities was concluded in accordance with the arm's length principle.

## SZKOLENIA WYJAZDOWE

### **Wpływ zmian w prawie pracy na listę płac 2019/2020.**

Kazimierz Dolny, Król Kazimierz, 23-25 października

### **CENY TRANSFEROWE 2019/2020 - zasady sporządzania dokumentacji podatkowej oraz analiz stosowanych w dokumentacji**

Wisła, Hotel Gołębiowski, 13-15 listopada

### **Efektywne planowanie procesów podatkowych i finansowych w Grupie Kapitałowej**

Zakopane, Nosalowy Dwór, 20-22 listopada

### **Podatki 2019/2020 – zmiany w VAT/CIT/PIT oraz aktualne problemy**

Zakopane, Nosalowy Dwór, 20-22 listopada

### **Wpływ zmian w prawie pracy na listę płac 2019/2020.**

Zakopane, Nosalowy Dwór, 20-22 listopada

**Kontakt:** 22 276 61 84, szkolenia@russellbedford.pl





**Paweł Dymłang**

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym; prowadzi własną kancelarię ([www.kancelariadymlang.pl](http://www.kancelariadymlang.pl)). Trener i wykładowca z prawa podatkowego. Autor licznych publikacji prasowych i książkowych.



**Słowa kluczowe:** prawo, podróż służbowa, podróż krajowa, dieta, pracownik, przychód, opodatkowanie, wyżywienie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## KONTROWERSJE ZWIĄZANE Z ROZLICZANIEM PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ. CZ. 2 – PRAWIDŁOWE OBLICZENIE WYSOKOŚCI DIETY

Niniejszy artykuł stanowi kontynuację tematyki dotyczącej prawidłowego obliczenia wysokości diet należnych pracownikom z tytułu odbywania przez nich podróży służbowych<sup>1</sup>. W publikacji szczególna uwaga została zwrócona na zagadnienie, w jaki sposób zapewnienie części lub całości wyżywienia wpływa na wysokość kwoty diety oraz podatkowe rozliczenie podatnika. W tym zakresie pojawiają się bowiem różne kontrowersyjne pomysły przedstawicieli fiskusa. Warto je skonfrontować z treścią obowiązujących przepisów. W ostatnich latach również stanowisko sądów przeszło pewną ewolucję w niektórych kwestiach związanych z rozliczaniem diet.

### 1. Podróż krajowa trwa równo 8 h – czy dieta przysługuje?

Niewątpliwie warto poruszyć zagadnienie związane z wysokością należnej diety w sytuacji, gdy podróż krajowa trwa dokładnie 8 godzin (i ani sekundy dłużej). W codziennej praktyce nadal często można spotkać się z dwoma różnymi stanowiskami: że dieta nie przysługuje (już coraz rzadziej) albo że przysługuje połowa diety. Taka sprzeczność jest pokłosiem różnych stanowisk zajmowanych w tym zakresie w poprzednim stanie prawnym (pomimo podobnego brzmienia przepisów).

Dla przypomnienia, stosownie do treści § 7 pkt 1-2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (dalej: „rPS” lub „rozporządzenie w sprawie podróży służbowych”)<sup>2</sup>, dieta w czasie podróży krajowej jest przeznaczona na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia i wynosi 30 zł za dobę podróży. Należność z tytułu diet oblicza się za czas od rozpoczęcia podróży krajowej (wyjazdu) do powrotu (przy-

1 Por. P. Dymłang, *Kontrowersje związane z rozliczaniem podróży służbowej. Cz. 1 – dieta a „krajowe odcinki” podróży zagranicznej*, miesięcznik „Doradztwo Prawne i Podatkowe” nr 7 (12) lipiec 2019, s. 40-44.

2 Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. 2013 poz. 167).

jazdu) po wykonaniu zadania służbowego w następujący sposób:

1) jeżeli podróż trwa nie dłużej niż dobę i wynosi:

- a) mniej niż 8 godzin – dieta nie przysługuje,
- b) od 8 do 12 godzin – przysługuje 50% diety,
- c) ponad 12 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości;

2) jeżeli podróż trwa dłużej niż dobę, za każdą dobę przysługuje dieta w pełnej wysokości,

a za niepełną, ale rozpoczętą dobę:

- a) do 8 godzin – przysługuje 50% diety,
- b) ponad 8 godzin – przysługuje dieta w pełnej wysokości.

Według definicji słownikowej słowo „ponad” to partykuła komunikująca, że czegoś jest więcej, niż informuje wyraz, do którego została dodana – odpowiednikiem w matematyce będzie znak „>”. Logiczne zatem jest, że słowo „do” (tak jak zwrot: „doliczyć do pięciu”) obejmuje daną wartość (tu: 12) i jest matematycznym odpowiednikiem znaku „≥”. Nie może być zatem inaczej, jak uznanie, że słowo „od” to odpowiednik znaku „≤”. Podróż, która trwa dokładnie 8 godzin (nie mniej) daje co do zasady prawo do 50% diety. Co jest jednak w sytuacji, gdy w podróży krajowej trwającej od 8 i do 12 godzin ( $\leq 8h-12h \geq$ ) pracownik miał zapewnione częściowe wyżywienie?

## **2. Podróż krajowa trwa od 8 do 12 h i zapewniono częściowe wyżywienie – czy należy się dieta?**

Zgodnie z treścią § 7 pkt 3) rPS dieta nie przysługuje w dwóch konkretnych sytuacjach:

1) za czas delegowania do miejscowości pobytu stałego lub czasowego pracownika oraz w przypadkach, o których mowa w § 10 rozporządzenia, oraz

2) jeżeli pracownikowi zapewniono bezpłatne całodzienne wyżywienie.

Wydaje się zatem oczywiste, że jeżeli pracownik otrzymał częściowe wyżywienie, a nie całodzienne, to dieta nadal powinna przysługiwać, jeśli podróż trwała co najmniej 8 godzin. Przecież dieta ma za zadanie pokryć zwiększone koszty wyżywienia, jakie pracownik ponosi w związku z odbywaniem podróży do innej miejscowości niż jego miejsce zamieszkania (wówczas dieta nie przysługuje). Stosownie do treści § 7 pkt 4) rPS kwotę diety, o której mowa w ust. 1, zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio:

- 1) śniadanie – 25% diety;
- 2) obiad – 50% diety;
- 3) kolacja – 25% diety.

Ustawodawca nie jest w tym miejscu precyzyjny. Przepis stanowi, że „kwotę diety obniża się”, co wskazuje, że chodzi o dietę wyliczoną i należną pracownikowi. Gdyby intencją ustawodawcy było, aby kwotę diety (wyliczonej i należnej pracownikowi) pomniejszać o odpowiednio 7,50 PLN (śniadanie), 15,00 PLN (obiad) oraz 7,50 PLN (kolacja), winien to wyraźnie zapisać, używając oznaczeń liczbowych. W sytuacji gdy ustawodawca użył sformułowania „25% diety”, 50% diety, a jednocześnie przewidział sytuację pomniejszenia kwoty diety do poziomu 50% diety, o której mowa w § 7 ust. 1, tj. 15 PLN, to w sytuacji, gdy nie zapewniono całodziennego wyżywienia, dieta powinna przysługiwać. Oznacza to, że w tej wyjątkowej sytuacji, gdy podróż trwa od 8 i do 12 godzin, sposób wyliczenia diety nie powinien się opierać na zwykłej arytmetyce (obliczenia wysokości diety w oparciu o liczbę godzin i stosowane pomniejszenie diety o odpowiednio kwoty 7,50 <śniadanie lub kolacja> oraz kwoty 15,00 PLN <obiad>

– takie rozliczanie diet jest uzasadnione tylko w odniesieniu do diety pełnej), a na wzorze:

$$F(X) = X - (25\%v50\%v75\% * X),$$

gdzie:

- F(X) to dieta należna pracownikowi,
- X oznacza kwotę diety wyliczoną w oparciu o czas trwania podróży,
- alternatywne wartości 25%/50%/75% odnoszą się do sytuacji, gdy zapewniono częściowe wyżywienie (25% – śniadanie lub kolację, 50% obiad, 75% śniadanie i obiad albo obiad i kolację).

### *Przykład 1*

Z racji okresu trwania podróży (np. 11 godzin i 45 minut) pracownikowi przysługuje 50% diety, czyli 15,00 PLN. Z uwagi na fakt, że pracownikowi zapewniono obiad (przepisy nie stanowią, że to pracodawca musi zapewnić posiłek, może to być np. posiłek spożywany w siedzibie kontrahenta (stołówka) lub np. na spotkaniu biznesowym) należy tę dietę obniżyć o 50% (§ 7 ust. 4 pkt 2 rPS). Ponieważ przepis regulujący zmniejszanie diet za zapewnione pracownikowi posiłki odwołuje się do kwoty diety, o której mowa w § 7 ust. 1 rozporządzenia, czyli do 30,00 PLN, mogłoby to prowadzić do wniosku (błędny w opinii Autora, bo nie uwzględniającego treści innych przepisów), że niezależnie od tego, jaka dieta przysługuje w określonym przypadku, pełna czy częściowa, pracownikowi należy odliczyć odpowiednio: za śniadanie i kolację 7,50 zł (25% x 30 zł), za obiad 15,00 zł (50% x 30,00 zł). W tym przypadku: 15,00 PLN (50% z 30,00 PLN) – 15,00 PLN (obiad) = 0. Dieta nie powinna przysługiwać, jeżeli zapewniono całodzienne wyżywienie. W tym przypadku zapewniono jedynie obiad.

Wyliczenie diety wg wzoru: 15,00 PLN – (50% z 15 PLN) = 7,50 PLN.

Dieta ma pokryć zwiększone koszty wyżywienie, które przy podróży trwającej w podanym przykładzie blisko 12 godzin pracownik z pewnością będzie musiał ponieść.

Nie powinno zatem budzić również wątpliwości, że w sytuacji gdy pracownikowi nadal nie zapewniono całodziennego wyżywienia, a zapewniono dwa posiłki (np. śniadanie i obiad) to dieta nadal powinna przysługiwać. Wyliczenie diety wg wzoru powinno wyglądać następująco:

15,00 PLN (50% z 30,00 PLN) – (25%+50% z 15,00 PLN) = 15,00 PLN – 11,25 PLN = 3,75 PLN<sup>3</sup>

Jak na ten temat wypowiadają się/wypowiadały się organy podatkowe? Czasami wnioski były absurdalne.

### 3. Podróż krajowa trwa od 8 do 12 h i zapewniono częściowe wyżywienie – czy występuje dieta ujemna?

W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 25 lipca 2013 r. organ uznał, że „w przypadku wystąpienia tzw. „diety ujemnej”, do której zwrotu pracownik nie zostanie wezwany lub która nie zostanie zwrócona pomimo wezwania pracodawcy – po stronie pracownika wystąpi przychód w wysokości równej kwocie tej „diety ujemnej” (!!! – przyp. Autora). Powyższa kwota będzie stanowiła tzw. świadczenie ekstra na rzecz pracownika, mające swoje źródło w stosunku pracy, co wypełnia dyspozycję przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 przywołanej ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> (czyżby? – przyp. Autora). „Dieta ujemna” nie korzysta ze zwolnienia podatkowego z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f., ponieważ przewyższa kwotę należną pracownikowi na podstawie przywoła-

nego wyżej rozporządzenia w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej”.

To nie był *prima aprilis*. Wychodzi na to, że jak pracownik jest w delegacji, a zapewniono mu częściowe wyżywienie, to otrzymuje przychód. Taka wykładnia całkowicie kłóci się z innymi naczelnymi zasadami/przepisami, które definiują przychód osoby fizycznej/pracownika.

Nawet pomijając wykładnię przepisów, na podstawie których dochodzi do wyliczenia kwoty należnej diety, o których była mowa w poprzednim punkcie, nie powinno budzić wątpliwości, że pracownik wykonujący obowiązki służbowe (świadczenia ekwiwalentne) i odbywający na polecenie pracodawcy podróż służbową, nie otrzymuje w opisanych okolicznościach żadnego przysporzenia (przychodu).

Wypada jeszcze dodać w tym miejscu, że potencjalna analiza możliwości stosowania zwolnień, o których mowa w art. 21 u.p.d.o.f. powinna zakładać powstanie tego przychodu, który osoba fizyczna otrzymała (aby nie dochodziło do przystawionej sytuacji wyważania otwartych drzwi). Fiskus nie po raz pierwszy dokonuje błędnej wykładni *a contrario* pomijając podstawowe zasady rozpoznawania przychodu<sup>5</sup>.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f. prawidłowo dotyczy diet i należności oraz zwrotu kosztów, a więc ma zastosowanie do tych wszystkich sytuacji, gdy określone kwoty są wypłacane pracownikom jako:

a) kwoty należne (np. diety lub inny ryczałt) – przysporzenia mające konkretny wymiar finansowy albo

b) stanowiące zwrot wydatków, czyli dotyczy to sytuacji, gdy dochodzi do przekazania środków pieniężnych, które nie powinny, z oczywistych względów, stanowić przychodu, skoro jest to konsekwencją wcześniejszego pomniejszenia majątku pracownika.

W opisanym przypadku najwzyczajniej nie powstaje przychód po stronie osoby fizycznej, który mógłby być później przedmiotem zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.o.f.

Dla przypomnienia, zgodnie z treścią art. 11 ust. 1. u.p.d.o.f. przychodami osoby fizycznej (z zastrzeżeniem przepisów, które nie mają w tym przypadku zastosowania) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. W omawianej sytuacji („dieta ujemna”) pracownik nie otrzymuje i nie pozostawia mu się do dyspozycji żadnych pieniędzy lub wartości pieniężnych, nie otrzymuje on świadczeń w naturze i żadnych nieodpłatnych świadczeń. Dla celów podatkowych przez nieodpłatne świadczenie rozumie się te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie w majątku podatnika, mające konkretny wymiar finansowy<sup>6</sup>. Pojęcie nieodpłatnego świadczenia na gruncie prawa podatkowego obejmuje wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.

3 Analogicznie zob. <http://www.rozliczeniedelegacji.pl/artykul,228,4113,rozliczanie-podrozy-sluzbowych-w-swietle-nowych-regulacji.html>

4 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

5 Por. interpretację indywidualną Izby Skarbowej w Warszawie z 29 stycznia 2009 r., nr IPPB2/415-1508/08-2/MK w konfrontacji z interpretacją indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej z 20 stycznia 2009 r., nr ILPB1/415-883/08-6/AMN.

6 Zob. uchwałę NSA z 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06.

Rozpatrując dalej tę kwestię, nie każde świadczenie uzyskane przez pracownika od pracodawcy stanowi przychód, który podlega opodatkowaniu. O opodatkowaniu danego świadczenia decyduje obiektywna ocena, czy dane świadczenie leżało w interesie pracownika oraz czy stanowi dla niego realne przysposobienie. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny<sup>7</sup>, ustalenie czy świadczenie rzeczywiście spowodowało zaoszczędzenie przez pracownika wydatków wymaga przeanalizowania, czy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę dobrowolnie. Oznacza to, że w przypadku gdy pracownik nie skorzystał ze świadczenia dobrowolnie, po jego stronie nie powstanie przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia. W przedmiotowej sprawie pracownik wykonuje polecenie służbowe (brak dobrowolności) odbywając podróż służbową (świadczenie ekwiwalentne w interesie i na rzecz pracodawcy).

Sama definicja przychodu ze stosunku pracy zakłada, że przychodem są świadczenia ponoszone „za pracownika” (a nie „na pracownika” w związku z wykonywaniem przez niego poleceń służbowych) oraz wartość innych nieodpłatnych świadczeń przez niego otrzymanych. Stosownie do treści art. 12 ust. 1 u.p.do.f., za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych

nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Przedmiotowa sprawa stała się finalnie materiały rozstrzygnięć sądów administracyjnych. W jednym z wyroków WSA w Warszawie<sup>8</sup> uznał, że „przedmiotowe zdarzenie prawne nie może być traktowane przez fiskusa jako przychód pracownika przebywającego w podróży służbowej, gdyż sytuacja wystąpienia ujemnej wartości diety nie stanowi dla niego nieodpłatnego świadczenia, zależnego od jego świadomej akceptacji takiego obliczania diety”. Tym samym sąd potwierdził, że pracownicy przebywający w podróży służbowej z tytułu wystąpienia zbiegu obniżen diety (z powodu krótszej podróży służbowej i zapewnienia posiłków), a w konsekwencji wystąpienia ujemnej wartości diety (*sic!* – o zgrozo, sąd potwierdził istnienie tzw. ujemnej diety) nie otrzymają od pracodawcy nieodpłatnego świadczenia z tego tytułu. Sąd uznał, że: „zgodnie z § 7 ust. 4. rPS kwotę diety, o której mowa w § 7 ust. 1 rPS zmniejsza się o koszt zapewnionego bezpłatnego wyżywienia, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio: śniadanie – 25% diety, obiad – 50% diety, kolacja – 25% diety. Powyższe uregulowania dotyczą sytuacji, w której potrącenia dokonuje się od pełnej diety należnej za dobę podróży. Sąd uznał, że wykładnia gramatyczna powyższych przepisów wskazuje na to, że normodawca nie przewidział możliwości wystąpienia diety ujemnej”. Z kolei w innej części uzasadnienia czytamy: „to, że normodawca przewidział taką możliwość ustalenia ujemnego wyniku wartości diety nie może w żadnym razie obciążać odbiorców tych przepisów”. To przewidział, czy nie przewidział? Bo jeżeli zatem, w ocenie sądu, pracodawca nie przewidział instytucji diety ujemnej, wskazując jednocześnie na konkretne sytuacje, gdy dieta nie przysługuje: (a) podróż służbowa trwająca

poniżej 8 godzin, b) podróż służbowa do miejsca stałego zamieszkania, c) podróż służbowa, w czasie której zapewniono całodienne wyżywienie), to nie do końca zrozumiała wydaje się dalsza konstatacja sądu, że „normodawca w przepisie § 7 ust. 2 pkt. 1 lit. b rozporządzenia w sprawie diet wskazuje wyłącznie na sytuację, w której w wyniku obniżen diety nie będzie przysługiwać. W tym przepisie potwierdzono, iż należność z tytułu diety, jeżeli podróż służbowa trwa krócej niż dobę nie występuje także w przypadku zapewnienia dwóch posiłków, np. śniadania i obiadu”.

W ocenie Autora powyższa teza nie znajduje umocowania w obowiązujących przepisach. Należy jednocześnie zaznaczyć, że jest to jednocześnie praktyka powszechnie stosowana przez podatników przy rozliczaniu delegacji w opisanej sytuacji.

#### 4. Całodzienne wyżywienie – co w przypadku, gdy jego koszt jest wyższy od kwoty należnej diety?

Z komentowanych przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowych wynika, że w przypadku odbywania podróży krajowej dieta nie przysługuje, gdy pracownikowi zapewniono całodienne wyżywienie (por. § 7 ust. 3 pkt 2 rPS). Warto zwrócić uwagę, że ustawodawca posłużył się w tym przepisie zwrotem „zapewniono” nie wskazując, że chodzi o sytuacje, w których to jedynie pracodawca zapewnia owe wyżywienie. Pracownik może bowiem uczestniczyć w spotkaniu organizowanym przez kontrahenta, w czasie którego jest serwowany obiad. Taka okoliczność ma wpływ na zmniejszenie diety lub nawet wykluczenie wypłaty diety (gdy pozostałe posiłki zostały zapewnione np. przez pracodawcę). Przepisy nie definiują (a szkoda), co kryje się pod pojęciem „całodzienne wyżywienie”. Potocznie, przez całodienne wyżywienie rozumie się co najmniej trzy posiłki dzien-

7 Zob. wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt – K 7/13.

8 Zob. prawomocny wyrok z 25 lutego 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 2227/14.

nie. Biorąc pod uwagę, że dieta ulega proporcjonalnemu obniżeniu, w sytuacji gdy zapewniono odpowiednio śniadanie/obiad/kolację należy uznać, że właśnie chodzi o te trzy rodzaje posiłków.

Brak precyzyjnych regulacji przepisów rozporządzenia, przy jednoczesnym braku uregulowań wewnętrzzakładowych (regulaminu dotyczącego podróży służbowych), który rodzaj posiłków może być uznany za np. obiad, może w praktyce powodować pewne spory na linii pracodawca-pracownik (wystarczające byłoby wskazanie, że pojęcie to obejmuje również np. lunch/brunch, o ile jest to posiłek gorący, pełnowartościowy, a nie uznaje się za obiad drobnej przekąski lub innego lekkiego posiłku).

Do takich samych napięć może dojść również w sytuacji, gdy podróż trwa (rozpoczyna się i kończy) w porach, w których trudno sobie wyobrazić konieczność spożycia poszczególnych posiłków (działając racjonalnie i przyjmując słownikową definicję ww. posiłków), a jednocześnie pracownik ma zapewnione posiłki w pozostałych porach.

### Przykład

Pracownik odbył podróż służbową w godzinach od 3.00 do 15.30 (czas trwania podróży 12 godzin 30 minut). W trakcie podróży pracownik miał zapewnione śniadanie i obiad. Czas trwania podróży nie obejmuje pory, w której zazwyczaj spożywa się kolację. Brak jednoznacznych przepisów prowadzi do wniosku, że w przykładowej sytuacji pracownikowi należy się dieta w wysokości 7,50 PLN.

W świetle powyższego zasadne wydaje się wprowadzenie do przepisów rozporządzenia (postulat *de lege ferenda*) definicji całodziennego wyżywienia (przykładowo: przez „całodziennie wyżywienie” rozumie się zapewnienie w ciągu doby podróży służbowej przez pracodawcę lub inny podmiot łącznie trzech posił-

ków: śniadania, obiadu, kolacji. Jeżeli podróż służbowa rozpoczyna się lub kończy w godzinach nie obejmujących pory danych posiłków, przez całodziennie wyżywienie rozumie się zapewnienie obiadu oraz pozostałych posiłków w danym dniu. Jednocześnie wskazane są pory posiłków, np. pora śniadaniowa ≤6-12>, pora obiadowa ≤12-18>, pora kolacji ≤18-22>).

W praktyce bardziej istotnym problemem wydaje się sytuacja, w której pracodawca zapewnia pracownikowi całodziennie wyżywienie, a jego koszt przekracza kwotę należnej diety. Czy wówczas należy u pracownika wykazać przychód do opodatkowania?

### Przykład 1

Koszt poszczególnych posiłków: śniadanie 7,50 PLN / obiad 20,00 PLN / kolacja 7,50 PLN = 35,00 PLN.

Co w sytuacji, gdy łączny koszt posiłków (koszt całodziennego wyżywienia) nie przekracza kwoty diety, a jedynie wartość poszczególnych posiłków przekracza pewne kwoty?

### Przykład 2

Koszt poszczególnych posiłków: śniadanie 10,00 PLN / obiad 10,00 PLN / kolacja 10,00 PLN = 30,00 PLN.

Co z kolei w sytuacji, gdy pracodawca ponosi część kosztów wyżywienia, a pozostała część jest zapewniona przez stronę przyjmującą delegowanego pracownika, co w oświadczeniu potwierdza sam pracownik, albo jest powszechną praktyką stosowaną przez kontrahentów przy wzajemnych wizytach?

### Przykład 3

Koszt poszczególnych posiłków: śniadanie 7,50 PLN / obiad kwota nieznaną / kolacja 10,00 PLN = 17,50 PLN.

Co w sytuacji, gdy pracodawca ponosi koszt całodziennego wyżywienia, a koszt ten (raczej hipotetycznie) nie przekracza

kwoty diety? Czy pracownikowi przysługuje z tego tytułu rekompensata?

### Przykład 4

Koszt poszczególnych posiłków: śniadanie 5,00 PLN / obiad 14,00 PLN / kolacja 7,50 PLN = 26,50 PLN.

Przepisy nie przewidują takiej kazuistyki. Dla wszystkich powołanych powyżej przykładów odpowiedź powinna być jedna. Bez względu na to, w jakiej formie dochodzi do zapewnienia pracownikowi całodziennego wyżywienia, dieta nie przysługuje.

Czy pracownik uzyskuje jednak przychód, gdy koszt poniesiony przez pracodawcę przekracza kwotę należnej diety (przykład 1)? Wydaje się, że wykładnia przepisów jest oczywista. Pracownikowi przysługuje dieta (czasem zmniejszona), ale jeśli dochodzi do sytuacji, gdy ma on zapewnione całodziennie wyżywienie – dieta nie przysługuje. Pracodawca ma zatem wybór – albo wypłacić dietę, albo jej nie wypłacać i samemu zadbać o to, by pracownik miał zapewnione całodziennie wyżywienie. Przepisy nie przewidują przy tym systemu rekompensat dla pracowników, którym pracodawcy zapewniają posiłki, ponosząc koszt niższy niż kwota diety (przykład nr 3 i nr 4 – tu apel do ustawodawcy o uwzględnienie bieżących realiów i dostosowanie ich do wysokości obowiązującej kwoty diety).

Problem z odpowiedzią na powyższe pytanie wiąże się z faktem, że w przypadku odbywania podróży krajowej dieta ma za zadanie pokryć zwiększone koszty wyżywienia, a nie koszty wyżywienia. Jak można porównywać wartości procentowe diety przypadające na poszczególne posiłki, do kosztu samego posiłku?

W tej kwestii niejednokrotnie wypowiedziały się organy podatkowe. W poprzednim stanie prawnym (gdy zapewnienie całodziennego wyżywienia wykluczało wypłatę diety) organy potwierdzały, że:



„(...) jeżeli w konkretnym stanie faktycznym mamy do czynienia z podróżą służbową, to kwoty zwróconych pracownikowi wydatków związanych z podróżą służbową wynikających z przedstawionej przez pracownika faktury lub rachunku, czyli koszty całodziennego wyżywienia podczas podróży służbowej podlegać będą zwolnieniu na mocy art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f. pod warunkiem, iż Spółka sama finansuje bezpośrednio koszty całodziennego wyżywienia pracownika, a pracownikom przebywającym w podróży służbowej nie są wypłacane diety”.

Po tym, jak zapewnienie pracownikom części posiłków miało już wpływ na wysokość diet krajowych (stan prawny obowiązujący od 1 marca 2013 r.) fiskus uznaje, że tylko gdy wartość poszczególnych posiłków zapewnianych przez pracodawcę pracownikom w czasie podróży służbowej nie przekracza wartości odpowiadających im limitów określonych w przepisach rozporządzenia, tj. wartość poszczególnych posiłków nie przekracza procentowego udziału danego posiłku w wysokości przysługującej diety, po stronie pracownika nie powstaje przychód<sup>9</sup>.

W powyższej interpretacji przyjmuje się jednak fałszywe założenie. Przepisy nie wprowadziły żadnych limitów dla posiłków. Proporcja określona w przepisach rozporządzenia w sprawie podróży służbowych dotyczy kwoty diety, która w założeniu ma pokryć zwiększone koszty wyżywienia. Limity dotyczą zatem zwiększonych kosztów wyżywienia i mają wpływ na zmniejszenie kwoty diety, a nie dotyczą wartości posiłków. Jest to o tyle uzasadnione i racjonalne, gdy weźmiemy pod uwagę ceny posiłków. Trudno jest wyżyć się za 30,00 PLN dziennie. Ustawodawca wskazał, że ta kwota ma pokryć zwiększone koszty wyżywienia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w wyroku z 3 października 2013 r.<sup>10</sup> nie podzielił stanowiska fiskusa i uznał, że zwrot pracownikom kosztów wyżywienia poniesionych w trakcie podróży służbowej nie jest przychodem podlegającym opodatkowaniu nawet w przypadku, gdy wydatki na posiłki przekraczały kwoty diet – zwrot kosztów wyżywienia pracownika jest w pełnej wysokości zwolniony z opodatkowania. Jednocześnie kwota ta stanowi koszt uzyskania przychodów dla spółki (pracodawcy).

Zdaniem Sądu „w sytuacji, w której pracownicy Spółki odbywają podróże służbowe i nabywają w imieniu i na rzecz Spółki jako pracodawcy posiłki, które spożywają w trakcie podróży, nie wystąpi przychód opodatkowany po stronie pracowników Skarżącej, nawet jeżeli wydatki te przekraczają kwotowo określone limity zawarte w odpowiednich rozporządzeniach dotyczących rozliczania diet i innych kosztów związanych z podróżami służbowymi”. Przyjmując odmienną argumentację sąd uznał, że: „system ryczałtowy wypłaty diet polega na tym, że pracownik nie rozlicza się z wydatkowanej kwoty ryczałtu fakturami czy też paragonami. Przyjmuje się domniemanie, że właśnie taką kwotę ryczałtu pracownik wydał. W rzeczywistości może być tak, że pracownik może wydać na posiłki mniej niż 23 zł, co stanowi w rzeczywistości jego dochód. Jednak ustawodawcę nie interesuje, że taki dochód osiągnął. Dochód ten został na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f. zwolniony”. W ocenie sądu w przypadku zapewnienia pełnych kosztów wyżywienia „pracodawca przechodzi na system rozliczania rzeczywistych wydatków i tu nie wystąpi sytuacja, że

pracownik dostanie jakieś kwoty pieniędzy, których nie wyda i staną się jego dochodem, tak jak w przypadku rozliczania diet w sposób zryczałtowany”.

Niestety, ostatnio wydawane wyroki nie są korzystne dla podatników i nie potwierdzają takiej wykładni przepisów<sup>11</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 października 2016 r.<sup>12</sup> stwierdził, że „w świetle przepisów nie może budzić wątpliwości, iż dieta jest normatywnym określeniem świadczenia przeznaczonego na pokrycie kosztów wyżywienia pracownika w czasie podróży służbowej, przy czym jest to regulacja kompleksowa, określająca konsekwencje wszelkich form wyżywienia pracownika w czasie podróży służbowej. Rezygnacja przez pracodawcę z wypłacania diety na rzecz zapewnienia bezpłatnego i pełnego wyżywienia nie oznacza, że ma zastosowanie zwolnienie wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a) u.p.d.o.f.”.

Naczelny Sąd Administracyjny odnosząc się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego definiującego kryteria uznania świadczenia ponoszonego na rzecz pracownika jako nieodpłatnego świadczenia<sup>13</sup> przypomniał, że za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

- po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna

9 Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28 lutego 2014 r., nr IPPB2/415-850/13-4/MG.

10 Sygn. akt III SA/Wa 937/13.

11 Por. wyroki NSA: z 11 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1516/13 i z 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 416/14.

12 Sygn. akt II FSK 2521/14.

13 Wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13.

w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że pokrycie (zwrot) pełnych kosztów wyżywienia w czasie podróży służbowej jest wydatkiem poniesionym w interesie pracownika i to jemu przynosi wymierną korzyść.

Zwrotowi bowiem podlegają tylko „zwiększone koszty wyżywienia” i to świadczenie jako integralnie związane z podróżą służbową podlega zwolnieniu od podatku dochodowego.

### 5. Częściowe wyżywienie w sytuacji, gdy wartość poszczególnych posiłków przekracza pewne limity – jak ustalić przychód pracownika?

Odnosząc treść powyższego wyroku do sytuacji, w której pracownik ma zapewnione częściowe wyżywienie, zaś wartość poszczególnych posiłków jest różna, a tylko wartość jednego z nich przekracza „limit”, pojawia się pytanie, jak w takiej sytuacji określić wartość przychodu pracownika.

#### Przykład 5

Koszt poszczególnych posiłków: śniadanie 5,00 PLN / obiad 30,00 PLN / kolacja 5,00 PLN = 40,00 PLN. Czy w takiej sytuacji do przychodu pracownika należy doliczyć 15,00 PLN przychodu? Jeśli tak, to czy nie przysługuje mu rekompensata w kwocie 5,00 PLN (2 \* 2,50 PLN za śniadanie i kolację), która winna korzystać ze zwolnienia? Czy może jednak tylko 10,00 PLN (*suma summarum*) powinna być doliczona do przychodu? Jeżeli w ocenie NSA dieta to „kompleksowa regulacja”, a pracownik otrzymuje świadczenie nieodpłatne, to pracownikowi nie powinna być wypłacana dieta (zapewniono całodzienne wyżywienie) a jednocześnie kwota 10,00 PLN stanowi w powołanym przykładzie jego przychód podatkowy.

Co jednak w sytuacji, jeśli zapewniono częściowe wyżywienie, którego wartość przekracza „limit”?

#### Przykład 6

Podróż służbowa trwała 20 godzin. Koszt zapewnionego pracownikowi obiadu 25,00 PLN. Biorąc pod uwagę limit („regulacja kompleksowa”) wyznaczony przez kwotę należnej diety (30,00 PLN) przy jednocze-

snym obowiązku wypłaty pracownikowi kwoty diety w wysokości 15,00 PLN (zapewniono tylko obiad), to uwzględniając tezy NSA należałoby wypłacić pracownikowi dietę w wysokości 15,00 PLN (przychód zwolniony) i jednocześnie doliczyć mu do przychodu kwotę 10,00 PLN (przychód z otrzymanych świadczeń nieodpłatnych).

### 6. Wnioski

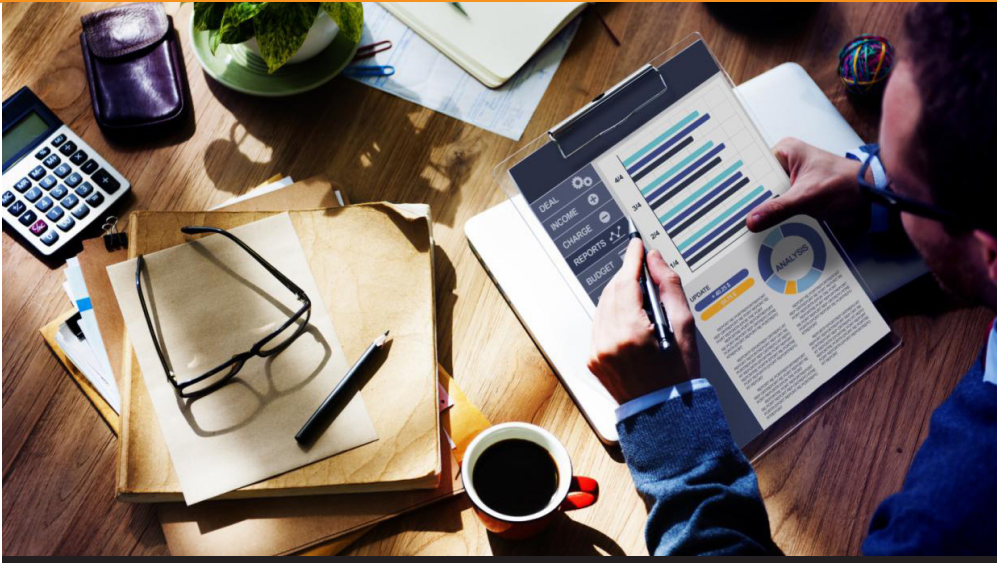
Ustawodawca nowelizując w 2013 r. przepisy regulujące zasady rozliczania podróży służbowych nie dokonał oczekiwanej gruntownej reformy, a skupił się jedynie na kosmetycznych zmianach. Konsekwencją tego były spory w interpretowaniu przepisów, z jakimi mieliśmy i mamy do czynienia przez ostatnie lata. Brak precyzji przepisów regulujących rozliczanie delegacji, a jednocześnie pozostawienie pewnych kwestii nieuregulowanych powoduje dużą niepewność w stosowaniu prawa. Stanowi to później istotne obciążenie dla administracji i niepotrzebne obłożenie sprawami sądów administracyjnych. Można tylko oczekiwać, że uwzględniając postulany *de lege ferenda* w przyszłości ustawodawca jeszcze raz pochyli się na tymi regulacjami i dokona stosownych korekt.

#### Summary

Paweł Dymłang

#### Controversy related to the calculation of the diet due to the employee's business trip. Part 2 – calculation the amount of due diet

It is fact that the regulations concerned on calculation of per diems due to employees on business trips are imprecise and often too general. This creates problems in interpreting these provisions. Unfortunately, these interpretation doubts often leads to disputes with the tax administration and then have their final in court. Numerous judgments of administrative courts prove that. It should be hoped that the legislator, taking into account the postulates of the doctrine and jurisprudence settlements, will make changes in the future.



## OPTIMALIZACJA PODATKOWA A UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA – GRANICA DZIAŁAŃ LEGALNYCH W ŚWIETLE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA ORAZ RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH

Dążenie podatników do redukcji lub całkowitego zniwelowania obciążeń podatkowych jest zjawiskiem powszechnie naturalnym, gdyż celem racjonalnie zachowującego się podatnika, zwłaszcza będącego przedsiębiorcą, jest maksymalizacja zysku przy jednoczesnej minimalizacji strat<sup>1</sup>. Wyróżniane są dwa działania w obszarze zmniejszenia ciężaru podatkowego, tj. uchylanie się od opodatkowania oraz unikanie opodatkowania. Pomimo że oba zjawiska prowadzą do redukcji lub eliminacji obciążeń podatkowych, to uchylenie się od opodatkowania jest działaniem sprzecznym z prawem, polegającym na zaniechaniu lub działaniu, tj. wprowadzeniu w błąd organów podatkowych, co w konsekwencji będzie stanowiło niedozwoloną próbę uszczuplenia zobowiązania podatkowego. Z drugiej strony unikanie opodatkowania stanowi wykorzystywanie obowiązujących przepisów prawnych w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, które jest utożsamiane z działaniami mieszczącymi się w ramach polityki fiskalnej przedsiębiorstw, które mogą tak ukształtować swoją strukturę biznesową, aby podatkowa kwalifikacja operacji gospodarczych w ramach tej struktury była możliwie korzystna, tj. wiązała się z możliwie jak najniższymi obciążeniami fiskalnymi<sup>2</sup>.

1 B. Kuźniacki, *Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowo-prawnych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, Toruński Rocznik Podatkowy, Warszawa 2012 s. 30-59.

2 R. A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, wydanie II, Warszawa 2018, s. 44 i n.

### Bartosz Nawrot

Konsultant ds. prawnych, związany z kancelarią Russell Bedford Poland od 2018 roku.

**Słowa kluczowe:** podatki, opodatkowanie, optymalizacja podatkowa, unikanie opodatkowania, Ordynacja podatkowa, schematy podatkowe, raportowanie, transakcje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

### 1. Wprowadzenie

Istotną zmianą na gruncie optymalizacji podatkowej są nowe regulacje, tj. rozdział 11a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>3</sup> (dalej: o.p.), w którym zawarte są m.in. obowiązki informowania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szefa KAS) o wdrożonych i planowanych czynnościach, które przyczynią się do obniżenia ciężaru podatkowego. Sposób sformułowania przepisów przez ustawodawcę pozostawia wiele wątpliwości interpretacyjnych, co prowadzi do niepewności, jakie czynności podlegają obowiązkowi raportowania. Wątpliwości te są na tyle duże, że Ministerstwo Finansów wydało 31 stycznia 2019 r. objaśnienia<sup>4</sup> do istniejących przepisów. Powyższe przepisy stanowią implementację Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z 25 maja 2018 r.<sup>5</sup>, której zadaniem jest wesprzeć wysiłki na rzecz stworzenia sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym UE. Państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystuje się w nich zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego. Pewnych wątpliwości nastrocza pytanie, czy połączenie obowiązku raportowania schematów podatkowych z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania może przyczynić się do wyeliminowania lub istotnej redukcji działań mających

charakter unikania opodatkowania? Celem niniejszej publikacji jest próba odpowiedzi na to pytanie.

### 2. Uchylenie się od opodatkowania

W doktrynie prawa podatkowego uchylenie się od opodatkowania oznacza działanie podatnika ograniczające lub eliminujące obciążenia podatkowe, dokonywane z naruszeniem aktualnie obowiązującego prawa. Powyższa czynność polega na niepłaconiu należnych podatków – czy to przez odmowę, czy to poprzez ukrywanie przed administracją podatkową prawdziwego zakresu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu<sup>6</sup>. Uchylenie się od opodatkowania stanowi przestępstwo określone w art. 54 ustawy z 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy<sup>7</sup>. Zgodnie z § 1 tego przepisu podatek, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Realizacja deliktu karnoskarbowego z art. 54 k.k.s. może nastąpić w dwóch przypadkach, tj. poprzez „nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania” lub „niezłożenie deklaracji podatkowej”. Realizacja znamienia czynu zabronionego następuje w momencie upływu terminu na dokonanie czynności, tj. ujawnienia lub złożenia. Ujawnić przedmiot i podstawę opodatkowania

to tyle, co uczynić go jawnym organowi podatkowemu w prawie przewidzianej formie<sup>8</sup>. Przedmiot opodatkowania rozumiany jest jako stan faktyczny lub prawny, z którym ustawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Podstawa opodatkowania to przedmiot opodatkowania w ujęciu ilościowym bądź wartościowym. Przyjmuje się, iż uchylenie się od opodatkowania to nieujawnienie organowi podatkowemu stanu faktycznego, z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego<sup>9</sup>.

Inne zachowanie, penalizowane jako oszustwo podatkowe, zawarte jest w art. 56 § 1 k.k.s., który stanowi, że podatek, 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, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Całkowite zatajenie przedmiotu opodatkowania<sup>10</sup> zmierza do zatajenia faktu powstania obowiązku podatkowego i braku wymiaru zobowiązania. Uchylenie się od opodatkowania może przybierać w praktyce różne formy, np. manipulowanie kosztami uzyskania przychodu czy też przyjmowanie płatności bez faktury. Uchylenie się od opodatkowania wykazuje także punkty styżne z praniem pieniędzy. Jak bowiem uważa D. Gajewski, najczęściej do uchy-

3 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019 poz. 900 z późn. zm.).

4 Patrz [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b905109c0&groupId=764034).

5 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2018/822/UE z 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139/1 z 28 maja 2018 r.), zwana dalej Dyrektywą 2018/822/UE.

6 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 114; por. R. Sowiński, *Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 15 i 16.

7 Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. 2018 poz. 1958 z późn. zm.), zwany dalej: k.k.s.

8 G. Łabuda i in., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 546 i n.

9 *Ibidem*, s. 548 i n.

10 Tj. stanu faktycznego, z którym ustawa łączy powstanie obowiązku podatkowego.

lania się od opodatkowania dochodzi „w przypadku braku wykazania dla celów podatkowych dochodów pochodzących z nielegalnych źródeł”<sup>11</sup>.

### 3. Unikanie opodatkowania

Jak już zostało wskazane we wprowadzeniu, unikanie opodatkowania jest działaniem legalnym, tzn. w polskim porządku prawnym nie istnieje norma zakazująca optymalizacji podatkowej. Podkreślić należy fakt, iż sposób konstrukcji prawa podatkowego, tj. jego unormowanie konstytucyjne, pozwala wywodzić obowiązek podatkowy wyłącznie z ustawy<sup>12</sup>. W związku z powyższym podatnik nie może być zobowiązany do uiszczenia podatku, którego obowiązek zapłaty nie wynika wprost z ustawy. Tym bardziej nie można wywodzić obowiązku podatkowego z domniemania lub analogii. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z 11 maja 2004 r.<sup>13</sup>, w którym podkreślił on, że „Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi”. Co więcej, TK wskazał, że „brak bowiem *de lege lata* normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności pozostają zatem ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, ale

w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania”. Innym przykładem jest uchwała TK z 26 kwietnia 1994 r.<sup>14</sup>, w której podkreślił on, że „interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy (...) bez wyraźnego brzmienia ustawy (...) byłaby niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego”. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w wyroku z 20 listopada 2013 r.<sup>15</sup>, że „niektóre wątpliwości nie zostały do tej pory dostrzeżone w orzecnictwie, z kolei w przypadku tych, które zostały zauważone i wyjaśnione, mamy do czynienia – wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* – z rozstrzygnięciami na niekorzyść podatników. Wprawdzie budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących rozważanego podatku dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną kwestionowanych przepisów prawnych, to zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio profisco*”.

Innym przykładem jest z kolei wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Białymstoku z 16 października 2013 r.<sup>16</sup>, w którym stwierdził

on, że „obowiązki podatkowe nie mogą zaś być żadną miarą domniemywane i ustalone w drodze analogii czy stosowania wykładni rozszerzającej. W razie natomiast różnych możliwych interpretacji językowych tego samego tekstu prawnego organy podatkowe mając na uwadze zasadę zaufania podmiotów podporządkowanych do państwa i stanowionego przezeń prawa winny kierować się nie tyle zasadą »*in dubio pro fisco*«, ale zasadą »*in dubio pro tributario*«. Powyższa tendencja orzecnicza sądów znalazła swój normatywny wyraz w postanowieniach art. 217 Konstytucji RP<sup>17</sup>, nawiązując tym samym do obowiązującej od przeszło 600 lat w polskim prawodawstwie podatkowym zasady »*nullum tributum sine lege*«. Na marginesie należy zauważyć, że zgodnie z art. 8 ustawy z 6 marca 2018 r.<sup>18</sup> – Prawo przedsiębiorców, przedsiębiorca może podejmować wszelkie działania, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa. Przedsiębiorca może być obowiązany do określonego zachowania tylko na podstawie przepisów prawa.

Zgodnie z przytoczonym wyżej orzecnictwem i w świetle konstytucyjnych regulacji działania zmierzające do uniknięcia lub zmniejszenia ciężaru podatkowego są legalne. W związku z powyższym podatnik ma prawo dowolnie kształtować swoje cywilnoprawne i prawno-handlowe działania<sup>19</sup> – do kompetencji organów skarbowych będzie należała jedynie ocena tych działań z perspektywy regulacji antyabuzyjnych. W przypadku zaistnienia wątpliwości co do opodatkowania

11 D. Gajewski, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 25 i n.

12 Art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78 poz. 483 z późn. zm.), zwanej dalej Konstytucją RP.

13 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

14 Uchwała TK z 26 kwietnia 1994 r., sygn. akt W 11/93, publ. Dz.U. 1994 Nr 62 poz. 263.

15 Wyrok NSA z 20 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 1709/12.

16 Wyrok WSA w Białymstoku z 16 października 2013 r., sygn. akt I SA/Bk 335/13.

17 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.

18 Ustawa z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1292 z późn. zm., zwana dalej ustawą - prawo przedsiębiorców.

19 R. A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu...*, op. cit., s. 50 i n.

wania lub jego braku na gruncie literalnego brzmienia ustawy, wątpliwości te powinny zostać rozstrzygnięte zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*. Powyższa zasada wielokrotnie podkreślana w piśmiennictwie, orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego wyraża zakaz wykraczania w procesie określania podmiotowego i przedmiotowego zakresu norm prawa podatkowego poza reguły wykładni językowej<sup>20</sup>. Negatywne skutki, które powstają przez błędy legislacyjne ustawodawcy powinny obciążać państwo, nie zaś podatnika.

#### 4. Objasnienia dotyczące przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>21</sup>. Do o.p. w Dziale III dodano art. 86a-86o, tj. nowy Rozdział 11a - Informacje o schematach podatkowych. Powyższe przepisy nakładają obowiązek zgłaszania do Szefa KAS informacji o wdrożonych i planowanych czynnościach, które przyczynią się do obniżenia ciężaru podatkowego. Sposób sformułowania przepisów przez ustawodawcę pozostawia wiele wątpliwości interpretacyjnych, co w konsekwencji prowadzi do niepewności, jakie czynności podlegają obowiązkowi raportowania. W związku z tymi wątpliwościami MF wydało objaśnienia do już istniejących regulacji. Celem objaśnień jest wyjaśnienie niezbędnych pojęć z zakresu regulacji, które zostały dodane ustawą z 23 października 2018 r. i przedstawienie sposobu postępowania dla prawidłowego spełnienia

obowiązków informacyjnych o schematach podatkowych. Przepisy regulujące instytucje raportowania schematów podatkowych nie występowały dotychczas w polskim systemie podatkowym, ważne jest więc pisemne przedstawienie kierunku interpretacji tych przepisów. Powyższe objaśnienia wyjaśniają m.in. kwestie dotyczące określenia organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje o schematach podatkowych, definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania, wskazania kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji, sposobu i terminu raportowania, zakresu raportowanych informacji, konsekwencji karnych i skarbowych związanych z niewypełnieniem tego obowiązku przez podmioty zobowiązane.

Ze względu na to, że uwagi zebrane w trakcie konsultacji społecznych były bardzo obszerne, MF zdecydowało, iż ewentualne opóźnienia dotyczące realizacji obowiązków informacyjnych na gruncie przepisów MDR nie będą rodzily negatywnych konsekwencji dla podmiotów zobowiązanych, pod warunkiem, że obowiązki te zostaną prawidłowo wykonane do 28 lutego 2019 r. Z kolei w przypadku prawidłowego wykonania opóźnionych obowiązków informacyjnych w okresie od 1 marca 2019 r. do 30 kwietnia 2019 r., opóźnienia te będą traktowane jako przypadki mniejszej wagi. Powyższa decyzja MF ukazuje skalę problemów, z jakimi muszą zmierzyć się podmioty obowiązane do przestrzegania obowiązku raportowania. Resort finansów podkreśla również, że podmiotowi, który zastosuje się do objaśnień MDR, będzie przysługiwać ochrona przewidziana w art. 14n § 4 o.p.

Poniżej wymienione zostały najważniejsze zmiany, jakie zostały zawarte w objaśnieniach w stosunku do projektu:

- wyjaśnienie, że takie produkty emerytalne jak Pracownicze Plany Kapitałowe, Pracownicze Programy Emerytalne, Indywidualne Konta Emerytalne czy Indywidualne Konta Zabezpieczenia Emerytalnego generalnie nie są objęte obowiązkiem informacyjnym MDR;
- rozstrzygnięcie, że sam fakt skorzystania z ulgi i preferencji podatkowych (ulgi badawczo-rozwojowej oraz *Innovation Box*) nie podlega obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów MDR. Obowiązek raportowania może wystąpić jedynie w sytuacji, w której spełnione zostałyby przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy;
- wybór 19% liniowego PIT dla przychodów zaliczonych do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza (przy uwzględnieniu przyczyn zmiany zasad opodatkowania);
- wybór metody degresywnej amortyzacji w PIT/CIT;
- wybór opodatkowania VAT transakcji nieruchomości poprzez rezygnację z dobrowolnego zwolnienia z VAT;
- obniżenie stawek amortyzacyjnych zgodnie z przepisami CIT/PIT.

Warto zwrócić uwagę, iż wątpliwości przedsiębiorców mogą wynikać z faktu, że Objasnienia wyłączają powyższe czynności jedynie z wybranych przesłanek, nie informując jednocześnie czy te czynności mogą być objęte obowiązkiem raportowania z uwagi na spełnienie in-

20 Wyrok NSA z 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt. III SA 680/99.

21 Ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193), zwana dalej: ustawą z 23 października 2018 r.

nych ogólnych cech rozpoznawczych. W Objasnieniach pomija się także kwalifikację Ubezpieczeniowych Funduszy Kapitałowych, co może spotkać się z kolejnymi wątpliwościami przedsiębiorców z branży ubezpieczeniowej. Ministerstwo Finansów w ramach objaśnień doprecyzowało również pojęcie innych szczególnych cech rozpoznawczych, które są same w sobie przesłankami do podlegania obowiązkowi raportowania, tj.:

- przesłankę wpływu na podatek odroczony mniejszą niż 5 mln PLN – doprecyzowano, że obowiązkowi raportowania nie będą podlegały sytuacje, w których wpływ na podatek odroczony wynika ze standardowych czynności i jest wynikiem różnic występujących pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym w zakresie ujęcia określonych kosztów lub przychodów, np. wycena bilansowa na koniec okresu sprawozdawczego, wycena aktywów i pasywów do wartości godziwej, dokonywanie odpisów aktualizujących oraz tworzenie rezerw itp.;
- przesłankę wpływu na podatek u źródła większą niż 5 mln PLN – wskazano, że ocenie będzie podlegała suma wartości potencjalnego podatku wynikającego z wypłat podlegających podatkowi u źródła w danym roku kalendarzowym w stosunku do danego podatnika;
- przesłankę dochodów bądź przychodów nierezydenta większych niż 25 mln PLN – wskazano, że sumowaniu podlegają jedynie dochody

(przychody) nierezydenta, co do których w Polsce powstaje ograniczony obowiązek podatkowy – nie podlegają więc sumowaniu transakcje towarowe.

Pomimo wydania obszernych objaśnień przez MF nadal pozostaje wiele wątpliwości interpretacyjnych powyższych przepisów. Dotyczą one m.in. pojęcia zmiany zasad opodatkowania zawartej w art. 86a § 1 pkt 6 o.p., które nie występują w transponowanej Dyrektywie 2018/822/UE. Ponadto ciągle niezrozumiała pozostaje definicja wdrażania, ujęta w art. 86a § 1 pkt 17 o.p., która miała w zamierzeniu opisywać rolę promotora, ale w wyliczeniu zawiera czynności odpowiadające funkcjom korzystającego lub wspomagającego. Wysoki poziom skomplikowania i niejasności omawianych przepisów nie jest możliwy do zniwelowania poprzez wydanie objaśnień. W obecnej sytuacji urzędowy dokument nie wyjaśnia, ale w wielu miejscach zastępuje ustawę. Jest to nie do pogodzenia z wieloma wartościami konstytucyjnymi, a w szczególności godzi w stanowiące fundament prawa podatkowego zasady zaufania do państwa i pewności prawa. Na marginesie należy wskazać, że wyżej przedstawiony schemat działań, tj. najpierw uchwalanie ustawy, a następnie wydawanie do niej objaśnień, nie jest odosobniony<sup>22</sup>.

### **5. Orzecznictwo TSUE a unikanie opodatkowania**

Zgodnie z Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej podstawę rynku we-

wnętrznego stanowią swobody europejskie, tj. swoboda przepływu towarów, osób, usług i kapitału<sup>23</sup>. Gwarantują one: brak dyskryminacji pośredniej i bezpośredniej oraz brak ograniczeń w dostępie do rynku UE. W kontekście unikania opodatkowania kluczowa jest swoboda przedsiębiorczości, która gwarantuje wybór miejsca prowadzenia działalności. Warunkiem korzystania z tej swobody jest spełnienie dwóch wymogów: utworzenia podmiotu zgodnie z prawem jednego z państw członkowskich oraz posiadania siedziby, zarządu lub głównego przedsiębiorstwa w jednym z państw członkowskich. Oczywistym celem w związku z wprowadzeniem tego rodzaju ułatwień w funkcjonowaniu na rynku wewnętrznym było zniesienie ograniczeń w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa poza krajem, w którym zostało ono utworzone, a tym samym powstanie rzeczywistego obszaru bez granic, z korzyścią dla konsumentów z uwagi na zwiększoną konkurencję, jak i dla przedsiębiorstw poprzez ułatwienie poszerzenia prowadzonej działalności<sup>24</sup>. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wpływa na rozumienie definicji i zakresu unikania opodatkowania, a tym samym na swobody przedsiębiorczości, które są ściśle powiązane z tym zjawiskiem.

Istotnym wyrokiem z perspektywy unikania opodatkowania jest orzeczenie TSUE z 12 września 2006 r.<sup>25</sup>, w którym stwierdził on, że „ograniczenie swobody przedsiębiorczości można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie (...). Celem takiego ograniczenia powinno

22 Analogiczną sytuacją jest wydawanie objaśnień do już istniejących przepisów w zakresie zasad poboru podatku u źródła. Problematyka ta zdaje się być poza zasięgiem tematycznym powyższego artykułu, lecz została odpowiednio poruszona w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” nr 7 (12) lipiec 2019 przez L. Dutkiewicza, *Nowe obowiązki weryfikacyjne związane z wypłatą należności opodatkowanych podatkiem u źródła w 2020 roku*.

23 Art. 26 wersji Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE 2016 C 202.

24 H. Kruk, *Unikanie opodatkowania przez spółki w Unii Europejskiej z uwzględnieniem Dyrektywy Rady 2016/1164*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2016/8 ISSN 1689-9601.

25 Wyrok TSUE z 12 września 2006 r., *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04; Elektryczny Zbiór Orzeczeń TSUE: ECLI:EU:C:2006:544, zwany dalej wyrokiem z 12 września 2006 r.

być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym<sup>26</sup>. Element nadużycia pojawia się, gdy nowo utworzona spółka jest sztuczną strukturą, której jedynym celem jest umożliwienie podatnikowi transferu środków do jurysdykcji o łagodniejszym reżimie podatkowym. W związku z powyższym korzystanie ze swobody przedsiębiorczości, aby zminimalizować obciążenia podatkowe, nie stanowi nadużycia prawa podatkowego, zatem jest dopuszczalną metodą unikania opodatkowania.

W innym wyroku TSUE z 6 grudnia 2007 r.<sup>26</sup> orzekł on, że „swoboda spółek w wyborze usytuowania swej siedziby pomiędzy różnymi państwami członkowskimi w żadnej mierze nie oznacza, że państwa te mają obowiązek dostosowania swych systemów podatkowych do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich w celu zagwarantowania, że dana spółka, która wybrała umiejscowienie swej siedziby w jednym z państw członkowskich, będzie opodatkowana na poziomie krajowym w ten sam sposób, co spółka, która umiejscowiła swą siedzibę w innym państwie członkowskim”. Jak słusznie zauważył TSUE, państwom członkowskim przysługuje swoboda w określaniu warunków i poziomu opodatkowania różnych form przedsiębiorstw spółek krajowych działających za granicą pod warunkiem ich niedyskryminacyjnego traktowania w stosunku do spółek działających na

terytorium kraju. Państwa członkowskie nie są obowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innych państw członkowskich w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych, skoro decyzje podejmowane przez spółkę w odniesieniu do ustalenia struktur gospodarczych za granicą mogą, w zależności od przypadku, być bardziej lub mniej korzystne dla spółki.

Wart przytoczenia jest także wyrok TSUE z 14 grudnia 2000 r.<sup>27</sup>, w którym stwierdził on, że „istnieje spójny wzorzec pojęcia nadużycia (nie zawsze zwanego nadużyciem prawa), według którego ocena nadużycia opiera się na tym, czy dochodzone prawo jest zgodne z celami przepisów, które formalnie stanowią jego źródło. (...) Gdy wykonanie prawa ma miejsce w granicach nakreślonych przez cele, jakim służy dany przepis prawa wspólnotowego, nie zachodzi nadużycie, lecz jedynie legalne korzystanie z prawa”. TSUE stoi na stanowisku, że należy interpretować przepisy wspólnotowe w taki sposób, aby uwzględnić cel, w jakim te regulacje zostały wprowadzone oraz cel, jakim kierował się podatnik, nawet jeśli jednym z tych celów była korzyść podatkowa, lecz tylko w przypadku realnie prowadzonej działalności gospodarczej, nie zaś w przypadku sztucznych struktur.

### **6. Granica między unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania**

Działania z zakresu unikania opodatkowania określane są częstokroć mianem będących „na granicy prawa”. Określe-

nie to ma wprawdzie charakter potoczny, lecz dobrze oddaje ryzyko związane z niektórymi działaniami zmniejszającymi obciążenia podatkowe. Ryzyko to jest po części konsekwencją niejasnej redakcji językowej stanowionego prawa oraz świadomości organów podatkowych co do tego, że ustawodawca stanowiący prawo nie przewidział niektórych działań podatników, zmierzających do legalnego zmniejszenia zobowiązań podatkowych. Organy podatkowe częstokroć podejmują działania zmierzające do wypełnienia luk prawnych w procesie stosowania prawa poprzez przyjęcie profesjonalnej wykładni, często wykraczającej poza językowe brzmienie ustawy. Tego typu działania ze strony organów podatkowych nasiliły się w okresie ostatnich kilku lat<sup>28</sup>. Jest to łatwiejsze od momentu wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która ma przede wszystkim charakter prewencyjny. Jej zadaniem jest zapobieganie sztucznym konstrukcjom prawnym nastawionym na optymalizację podatkową. Jak wynika z art. 119a § 1 o.p., czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Definicja „unikania opodatkowania” zawarta w art. 119a § 1 o.p. obarczona jest szeregiem istotnych wątpliwości natury prawnej<sup>29</sup>. W związku z tymi wątpliwościami sformułowanie precyzyjnej definicji „unikania opodatkowania” może być niemożliwe, co może prowadzić do szeregu trudności

26 Wyrok TSUE z 6 grudnia 2007 r., *Columbus Container Services BVBA & Co. przeciwko Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, C-298/05, Elektroniczny Zbiór Orzeczeń TSUE: ECLI:EU:C:2007:754, zwany dalej wyrokiem z 6 grudnia 2007 r.

27 Wyrok TSUE z 14 grudnia 2000 r., *Emsland-Stärke GmbH przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, C-110/99, Elektroniczny Zbiór Orzeczeń ECLI:EU:C:2000:695, zwany dalej wyrokiem z 14 grudnia 2000 r.

28 R. A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu...*, op. cit., s. 25 i n.

29 Art. 119a o.p. stawia podatnika w wątpliwej sytuacji, gdyż jego oświadczenie może zostać podważone; w takim przypadku to właśnie na podatniku będzie spoczywał ciężar udowodnienia w postępowaniu podatkowym, że dokonana czynność nie jest pozorną.



interpretacyjnych, zwłaszcza w aspekcie prawnomiędzynarodowym.

W praktyce niezmiernie trudne, a niekiedy wręcz niemożliwe może być precyzyjne wskazanie granicy pomiędzy unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania. Tym większe znaczenie należy w powyższym zakresie przypisać doktrynie. Wedle K. Winiarskiego i K. Stanika obejście prawa podatkowego jest sytuacja, w której „nadanie przez podatnika określonej treści czynności prawnej zdeterminowane jest wolą uzyskania korzystnego dla siebie rezultatu ekonomicznego, wskutek oszukańczego działania, mającego na celu ukrycie rzeczywistej transakcji gospodarczej”<sup>30</sup>. W przypadku zakwestionowania przez organy podatkowe czynności podatnika, przy zastosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania skutki podatkowe określone są na podstawie art. 119a § 5 o.p., tj. takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano – jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności lub na podstawie art. 119 a § 2, zgodnie z którym skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Określenie czynności odpowiedniej zostało z kolei rozwinięte w § 3 tego przepisu, tj. za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej

lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania. Powyższe regulacje o.p. stanowią wprawdzie formę prawnopodatkowej sankcji, ale stanowi to jedynie proceduralną sankcję prowadzącą do negatywnych dla podatnika materialnoprawnych skutków, niemających nic wspólnego z penalizacją unikania opodatkowania w rozumieniu karnoskarbowym<sup>31</sup>. Klauzula obejścia prawa podatkowego nie zrównuje zatem unikania opodatkowania z uchylaniem się od opodatkowania i nie przesuwają granicy pomiędzy tymi dwoma pojęciami.

Kolejną regulacją ważną z punktu widzenia unikania opodatkowania jest wprowadzony od 1 stycznia 2019 r. obowiązek raportowania schematów podatkowych, tj. rozdział 11a op. Powyższe regulacje nakładają na promotora<sup>32</sup> obowiązek poinformowania Szefa KAS o wdrożonym schemacie podatkowym<sup>33</sup>. Nie pozostawia żadnych wątpliwości fakt, iż czynności zgłaszane przez promotorów mogą być kwestionowane przez administrację skarbową jako pozorne. Jednakże prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej niweluje ryzyko interpretacji zachowań spółki (podatnika) jako planowania podatkowego, co w konsekwencji prowadzi do zagwarantowania pewności i bezpieczeństwa. W związku z powyższym połączenie raportowania schematów podatkowych z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania będzie eliminowało część czynności zmierzających do unikania opodatkowania, które do tej pory funkcjonowały. Jednakże tak jak kiedyś stosowane były

metody unikania opodatkowania, które obecnie mają tylko walor historyczny, np. wynagrodzenia dyrektorskie oraz dywidendy wypłacane ze spółek cypryjskich, tak teraz będą poszukiwane nowe rozwiązania. Zdaniem autora dynamika zmian prawnych oraz prac legislacyjnych w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania idzie bowiem w parze z poszukiwaniami nowych rozwiązań zmniejszających obciążenia fiskalne oraz zmniejszających ryzyko zakwestionowania przez organy administracyjne tych decyzji jako pozorne.

## 7. Podsumowanie

Z perspektywy ostatnich kilku lat unikanie opodatkowania przez podatników przeszło długą drogę, będąc jednym z najbardziej doniosłych i dynamicznie zmieniających się zagadnień prawnopodatkowych. Dotychczasowe regulacje, tj. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w połączeniu z raportowaniem schematów podatkowych, mające zredukować proceder unikania opodatkowania czy to na poziomie krajowym czy też transgranicznym, przyniosły wymierny efekt w postaci zniechęcenia podatników do podejmowania działań stanowiących głównie podłoże optymalizacji podatkowej. Powyższe regulacje, mimo że wyeliminowały część dotychczasowych rozwiązań optymalizacyjnych, nie zlikwidowały w całości procedury unikania opodatkowania, a jedynie przesunęły nieco granicę między unikaniem a uchylaniem się od opodatkowania, niwelując przy tym obszar swoistej „szarej strefy” na styku unikania i uchylania się od opodatkowania. Sposób wdroże-

30 K. Stanik K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013, s. 102 i n.

31 R. A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu...*, *op. cit.*, s. 32 i n.

32 Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 8 o.p. jako promotora rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku, gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia.

33 W myśl art. 86a § 1 pkt 16 o.p. uzgodnienie to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.

nia dyrektywy 2018/822/UE, tj. formułowanie przez ustawodawcę niejasnych przepisów prawnych, przyczynił się do wadliwego wykonywania obowiązku raportowania schematów podatkowych.

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego instytucji raportowania schematów podatkowych, a następnie wydawanie objaśnień do już istniejących przepisów kłóci się z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, gdyż przepisy podatkowe winny być formułowane jasno

i klarownie, jako że jest to podstawowy warunek poprawnej legislacji podatkowej. W wyżej przytoczonym orzecznictwie TSUE zajmuje stanowisko, zgodnie z którym element nadużycia pojawia się, gdy nowo utworzona spółka jest sztuczną strukturą, której jedynym celem jest umożliwienie podatnikowi transferu środków do jurysdykcji o łagodniejszym reżimie podatkowym. W związku z powyższym korzystanie ze swobody przedsiębiorczości, aby zminimalizować obciążenia podatkowe, nie stanowi nadużycia prawa podatkowego, zatem jest

dopuszczalną metodą unikania opodatkowania. Szereg zmian legislacyjnych w obszarze materialnego prawa podatkowego wyeliminowało możliwość wykorzystania jeszcze niedawno masowo stosowanych schematów międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu. Pomimo to nadal dopuszczalne jest podejmowanie przez podatników działań zmierzających do redukcji ciężarów fiskalnych, jednakże chęć redukcji opodatkowania nie może być głównym motywem postępowania podatnika.

### Summary

Bartosz Nawrot

#### **Tax optimization and tax evasion – the limit of legal actions in the light of the anti-avoidance clause and reporting of tax schemes**

The aim of taxpayers to reduce or completely eliminate tax burdens is a commonly natural phenomenon, since the aim of a rational taxpayer, especially an entrepreneur, is to maximize profits while minimizing losses. There are 2 actions in the area of tax burden reduction, i.e. tax evasion and tax avoidance. Although both phenomena lead to the reduction or elimination of tax burdens, tax evasion is an act contrary to the law consisting in omission or action, i.e. misleading the tax authorities, which in consequence will constitute a prohibited attempt to reduce tax liability. On the other hand, tax avoidance is the use of existing legislation to reduce the tax burden, which is identified with actions within the fiscal policy of companies that can shape their business structure in such a way that the tax qualification of economic operations undertaken within this structure is as beneficial as possible, i.e. it involves the lowest possible fiscal burden. The legality of tax optimization is confirmed by the fact that the legislator leaves the taxpayer the freedom to decide in many areas of law, e.g. commercial or civil law. New regulations, i.e. Chapter 11a of the Tax Ordinance Act of 29 August 1997, are a significant change in the area of tax optimization. The Ordinance contains, among others, obligations to inform the Head of the National Tax Administration about implemented and planned activities that will contribute to the reduction of the tax burden. Some doubts arise as to whether tax avoidance as a legal action will not be eliminated in an indirect manner. The combination of the obligation to report tax schemes with the anti-avoidance clause may contribute to the elimination or significant reduction of tax avoidance activities.

## „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

### Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, [slawomir.wach@russellbedford.pl](mailto:slawomir.wach@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### Skład i łamanie:

PDWA Studio, <http://www.pdwa.pl>

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.  
al. Jerozolimskie 123A  
02-017 Warszawa  
Tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)

 Russell Bedford  
taking you further