

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Paweł Dymłang

**Tarcza antykryzysowa – epidemia strachu
w podatkach dochodowych**

Michał Wasilenko

**Ewolucja efektywnych form wygasania
zobowiązań podatkowych**

Michał Zawila

**Postępowanie restrukturyzacyjne – jaki rodzaj
restrukturyzacji wybrać w sytuacji ryzyka
niewypłacalności przedsiębiorstwa?**

Nr 3 (20) marzec 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

Pandemia tzw. koronawirusa (SARS-CoV-2, COVID-19) zmienia bardzo wiele aspektów prawa. Przepisy mające dać wsparcie pracownikom, przedsiębiorcom, pracodawcom i innym podmiotom gospodarczym, wprowadzone specustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374), zwaną: „Tarczą Antykryzysową” nie spełniły do końca oczekiwań przedsiębiorców, dlatego zdecydowano o uzupełnieniu Tarczy Antykryzysowej głównie poprzez rozszerzenie istniejących rozwiązań, oraz konkretną pomoc finansową dla przedsiębiorców, co znalazło częściowo odzwierciedlenie w treści ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (zwana: „Tarczą Finansową” lub „Tarczą 2.0”).



Pobierz nasz bezpłatny poradnik dla przedsiębiorców z zakresu tarczy antykryzysowej

russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf

Polecamy

Tarcza antykryzysowa – epidemia strachu w podatkach dochodowych

Paweł Dymłang

Zmiany wprowadzone przez ustawodawcę do tej pory w ramach tej tarczy mają charakter doraźny. Poza wskazanymi w publikacji wyjątkami, nie są to póki co zmiany, które w ostatecznym rozrachunku ekonomicznym oznaczają dla podatników zmniejszenie obciążeń fiskalnych. Obecnie mamy do czynienia głównie z odroczeniem w czasie pewnych obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych.

Patrz str. 6



Postępowanie restrukturyzacyjne – jaki rodzaj restrukturyzacji wybrać w sytuacji ryzyka niewypłacalności przedsiębiorstwa?

Michał Zawila

Widmo upadłości firmy w niedługiej perspektywie sprawia, iż czas na wybór skutecznych działań restrukturyzacyjnych radykalnie się skraca. Wybór rodzaju postępowania restrukturyzacyjnego zależy przede wszystkim od zdiagnozowania zdarzeń mających istotny wpływ na bieżącą oraz przyszłą działalność operacyjną przedsiębiorstwa.

Patrz str. 20

Ewolucja efektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych

Michał Wasilenko

W Ordynacji podatkowej zawarty jest zamknięty katalog dopuszczalnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. W ocenie Autora jest to rozwiązanie, które należy ocenić pozytywnie, gdyż służy stabilizacji i pewności stosunków prawnopodatkowych pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym.

Patrz str. 38

Transakcje finansowe w grupach kapitałowych – analiza orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – cz. 2

Leszek Dutkiewicz

Przepisy określające konsekwencje podatkowe takich transakcji są dość lapidarne, często podatnicy muszą stosować ogólne regulacje prawa podatkowego. Autor przedstawia stanowisko organów podatkowych w kwestii możliwości porównania transakcji finansowych wewnątrzgrupowych z danymi dotyczącymi rynku usług finansowych oferowanych przez banki.

Patrz str. 15

Spis treści



6

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Przesłanka celowości poniesienia wydatku
w uznaniu go za koszt uzyskania przychodów 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Paweł Dymłang

Tarcza antykryzysowa – epidemia strachu
w podatkach dochodowych 6

Leszek Dutkiewicz

Transakcje finansowe w grupach kapitałowych
– analiza orzecznictwa polskich sądów
administracyjnych – cz. 2..... 15

Michał Zawila

Postępowanie restrukturyzacyjne – jaki rodzaj
restrukturyzacji wybrać w sytuacji ryzyka
niewypłacalności przedsiębiorstwa? 20



Tomasz Tyczyński

Kasy fiskalne online 30

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Michał Wasilenko

Ewolucja efektywnych form wygasania
zobowiązań podatkowych 38

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Michał Skwarek

Implikacje prawne wynikające z definicji lasu
w świetle doktryny oraz orzecznictwa Sądu
Najwyższego i sądów administracyjnych 54

Drodzy Czytelnicy

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

Wydajemy ten numer Biuletynu w sytuacji szczególnej, wyjątkowej. Sytuacji, która z uwagi na stan epidemii spowodowany ekspansją i atakiem koronawirusa zaburza nie tylko codzienne życie obywateli oraz ingeruje w ich zdrowie, ale także bardzo poważnie nadwyręża z każdym dniem kondycję finansową przedsiębiorstw, bez względu na skalę ich działania i liczbę pracowników, choć największe spustoszenie sieje w mikrofirmach. Tworzy wyrwy praktycznie w każdym rodzaju działalności gospodarczej, każdym mniejszym lub większym biznesie. Zaś niewiadomych będzie jeszcze przybywało. Wirusowe tornado odciska swoje piętno również na systemie prawnym i podatkowym, na podatnikach płacących daniny publiczne. Właścicielom firm jest coraz trudniej utrzymać pracowników, lawinowo rośnie liczba zawieszonych działalności gospodarczych. Z badań przeprowadzonych na początku kwietnia br. przez Polski Instytut Ekonomiczny wynika, że prawie co piąte przedsiębiorstwo w Polsce nie ma rezerw finansowych, w 26 proc. firm (głównie średnich) te zapasy pozwolą im przetrwać ponad 3 miesiące, natomiast 22 proc. przedsiębiorstw dysponuje środkami umożliwiającymi utrzymanie się na rynku najdłużej przez kwartał.

W ramach ustawy antykryzysowej i w treści rozporządzeń ministra finansów znalazły się m.in. zapisy dotyczące przedłużenia, do 31 maja 2020 r., terminu zeznania rocznego (CIT-8) o wysokości uzyskanego dochodu (poniesionej straty) i wpłaty należnego podatku przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Z kolei osoby fizyczne będą mogły złożyć zeznanie roczne (PIT) za 2019 r. i wpłacić należny podatek po ustawowym terminie (przypada 30 kwietnia), nie później niż do 30 maja 2020 r., i wtedy organ podatkowy nie rozpocznie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a wszczęte umorzy. Nowa matryca stawek VAT ma zacząć obowiązywać od 1 lipca 2020 r.

W dwudziestym numerze Biuletynu poruszamy tematykę dotyczącą: tarczy antykryzysowej – epidemii strachu w podatkach dochodowych; transakcji finansowych w grupach kapitałowych – analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – cz. 2; ewolucji efektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych; wyboru rodzaju restrukturyzacji w sytuacji ryzyka niewypłacalności przedsiębiorstwa; kas fiskalnych online; implikacji prawnych wynikających z definicji lasu w świetle doktryny oraz orzecznictwa SN i sądów administracyjnych; przesłanki celowości poniesienia wydatku w uznaniu go za koszt uzyskania przychodów.



Życzę Państwu dużo zdrowia i jak największą siłę w wytrwaniu w tak trudnym czasie.

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: podatki, koszty uzyskania przychodów, przychody, spółka, wydatek, wynagrodzenia, połączenie spółek, akcjonariusze, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PRZESŁANKA CELOWOŚCI PONIESIENIA WYDATKU W UZNANIU GO ZA KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Zgodnie z definicją zawartą w art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: u.p.d.o.p.), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem tych, które zostały wymienione enumeratywnie w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Podatnik może uznać wydatek za koszt uzyskania przychodów pod warunkiem spełnienia łącznie przesłanek polegających na tym, że ów wydatek został przez niego poniesiony; jest definitywny; ma związek z prowadzoną przez tego podatnika działalnością gospodarczą; został właściwie udokumentowany; nie mieści się wśród kosztów ujętych we wspomnianym wyżej art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.; został poniesiony w celu określonym w art. 15 ust. 1 tejże ustawy. W praktyce spełnienie tych wszystkich kryteriów może nastroczać podatnikom wiele problemów. Sytuacja się komplikuje, gdy chodzi o zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez poprzednika prawnego spółki i samą spółkę, związanych z uregulowaniem kwestii własnościowych.

1. Wprowadzenie

W dniu 24 marca 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) wydał interpretację przepisów prawa podatkowego² dotyczącą ustalenia, czy wydatki poniesione przez poprzednika prawnego spółki-wnioskodawcy lub przez spółkę-wnioskodawcę na wynagrodzenia wypłacane w związku z zawartymi umowami mogą stanowić dla tej spółki koszt uzyskania przychodów. W ocenie spółki te wydatki mogą stanowić taki koszt. Spółka, uza-

sadniając swoje stanowisko, przedstawiła stan faktyczny zdarzenia, zgodnie z którym 18 września 2019 r. nastąpiło wpisanie do KRS połączenia X Sp. z o.o. (występującej przy tej interpretacji jako wnioskodawca) ze spółką X S.A., przy czym X S.A. została przejęta przez wnioskodawcę i na niego też został przeniesiony cały majątek tejże spółki. X Sp. z o.o. (wykonująca usługi zabezpieczenia antykorozyjnego elementów stalowych i kontynuująca działalność X S.A.) wstąpiła też w określone przepisami podatkowymi prawa i obowiązki przejętej spółki.

¹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

² Sygn. 0111-KDIB2-1.4010.28.2020.1.AR.

Wnioskodawca poinformował, że przed połączeniem obu spółek, 30 marca 2018 r. doszło do podwyższenia kapitału zakładowego X S.A. na Walnym Zgromadzeniu Akcjonariuszy, a później, z uwagi na uzyskanie przez większościowych akcjonariuszy 95 proc. akcji, do przymusowego wykupu akcji akcjonariuszy mniejszościowych³. Obie uchwały w tych sprawach zostały zaskarżone przez część tychże mniejszościowych akcjonariuszy, zaś wskutek kilkudziesięciu sporów X S.A. poniosła znaczące wydatki na obsługę prawną i procesową, a także straty wizerunkowe. Dlatego też X S.A. zawarła z akcjonariuszami mniejszościowymi pozasądowe ugody, których celem było ustalenie sposobu zakończenia sporu oraz zrzeczenie się przez obie strony wzajemnych roszczeń. Zgodnie z tymi umowami akcjonariusze zostali zobowiązani do wycofania pozwów w całości oraz m.in. do niekomentowania publicznie, nieudzielania informacji oraz niewygaszania ocen na portalach społecznościowych o drugiej stronie. W zamian X S.A. zobowiązała się natomiast zapłacić tym akcjonariuszom określone wynagrodzenia.

2. Wydatki na wynagrodzenia w związku z umowami z akcjonariuszami mniejszościowymi a koszty uzyskania przychodów

W ocenie wnioskodawcy koszty ww. wynagrodzeń można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Mianowicie wskutek ugód m.in. udało się zapobiec zagrożeniom, które wpływały lub mogły wpływać na mniejsze zainteresowanie usługami spółki, a więc również na spadek jej przychodów; przywrócić ogład spółki jako wiarygodnego kontrahenta biznesowego; nie ponieść dalszych kosztów obsługi prawnej sporów i ograniczyć straty; odzyskać płynność organizacyjno

-zarządczą. Wedle X Sp. z o.o. „przedmiotowy wydatek (na wynagrodzenia – S.W) został/zostanie przez spółkę faktycznie poniesiony, jest/będzie definitywny oraz został/zostanie właściwie udokumentowany” i jest to bezspeczne. Według wnioskodawcy wydatek ten ma także związek z jego działalnością gospodarczą – jeśli „płynność organizacyjno-zarządcza w przypadku spółek prowadzących aktywną działalność gospodarczą jest kwestią pierwszoplanową, to (...) również przywrócenie jej w okolicznościach niepewności/braku ładu korporacyjnego jest kwestią absolutnie priorytetową”. X Sp. z o.o. powołała się przy tym na wyrok NSA z 9 marca 2017 r.⁴, w którym stwierdził on, że „w piśmiennictwie i orzecznictwie – poza wykładnią językową, trudno znaleźć pogłębioną wykładnię pojęcia »koszty zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów«. Dlatego należy przez nie rozumieć koszty – inne niż bezpośrednio poniesione w celu uzyskania przychodów – wydatkowane w celu zagwarantowania ciągłości funkcjonowania źródła przychodów, tak aby źródło to przynosiło przychody w przyszłości, w tym także obowiązkowe koszty wynikające z prawnej organizacji źródła dochodu”. Sąd orzekł też, iż „nawet gdyby przyjąć, że również sami większościowi akcjonariusze, jako tacy, odnoszą określone korzyści z przymusowego wykupu akcji od akcjonariuszy mniejszościowych, to okoliczność ta sama w sobie nie powoduje, że koszty przeprowadzenia takiego przedsięwzięcia nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów u spółki”.

Wedle wnioskodawcy wypłacane wynagrodzenia są ewidentnie związane „z zabezpieczeniem/zachowaniem źródła przychodów, jak i wręcz z realną szansą powstania przychodu”.

3. Związek przyczynowo-skutkowy wydatków z przychodami podatnika

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, zwracając uwagę, że definicja zawarta w art. 15 ust. 1 u.p.d.op. ma charakter ogólny, zaś każdy wydatek podatnika powinien być oceniany indywidualnie. Według organu podatkowego „nie doszło do wypełnienia przesłanki celowości poniesienia wydatku (brak związku przyczynowego pomiędzy wydatkiem a kosztem uzyskania przychodów). Wnioskodawca prezentując ogólny związek poniesienia wydatku nie wskazał przesłanek umożliwiających przypisanie wynagrodzeń do kosztów poniesionych w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie mamy w rozpatrywanej sprawie do czynienia z np. upadłością spółki, ewentualnym zakończeniem tej działalności itp. zdarzeniami, które wskazywałyby, że koszty wynagrodzeń poniesione są/będą w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów”.

Dyrektor KIS wskazał także na jednoznaczne sformułowanie przez wnioskodawcę celu zawartych ugód: ustalenie sposobu zakończenia sporu, zrzeczenie się przez strony wzajemnych roszczeń związanych ze sporem, potwierdzenie, że po ugodach stronom nie będą przysługiwać żadne wzajemne roszczenia (w tym przyszłe, czy nawet potencjalne). W ocenie organu „fakt, że przedmiotowy koszt wynagrodzeń został/zostanie faktycznie poniesiony przez podatnika, był/będzie definitywny, został/zostanie właściwie udokumentowany, pozostawał/będzie pozostawał w związku z działalnością gospodarczą i nie został wymieniony w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. nie oznacza, że zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące możliwość uznania poniesionego wydatku za koszt uzyskania przychodu”.

³ W trybie art. 418 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 505).

⁴ Sygn. akt II FSK 359/15.



Paweł Dymlang

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

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, podatek dochodowy, PIT, CIT, tarcza antykrzysowa, działalność gospodarcza, COVID-19, Ordynacja podatkowa, zeznanie roczne, zaliczki, płatnik, informacja IFT-2R, odsetki, strata, ulga na złe długi, IP BOX, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

TARCZA ANTYKRZYSOWA – EPIDEMIA STRACHU W PODATKACH DOCHODOWYCH

W związku z kryzysem gospodarczym, jaki ma miejsce z uwagi na epidemię COVID-19, ustawodawca wprowadził szereg zmian, które mają na celu ulżyć przedsiębiorcom w tym pierwszym okresie, w jakim doszło do znacznego ograniczenia zakresu lub zaprzestania przez wiele firm faktycznego prowadzenia działalności gospodarczej. Rozwiązania legislacyjne dotyczą również kwestii podatkowych, w tym podatków dochodowych. Ocenę przydatności wprowadzonych rozwiązań pozostawiam Czytelnikom. Poza wskazanymi w niniejszej publikacji wyjątkami, nie są to bowiem póki co zmiany, które w ostatecznym rozrachunku ekonomicznym oznaczają dla podatników zmniejszenie obciążeń fiskalnych. Obecnie mamy do czynienia głównie z odroczeniem w czasie pewnych obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych.

1. Przedłużenie terminów związanych z obowiązkami sprawozdawczymi oraz informacyjnymi lub zapłatą podatku

1.1. CIT-8

Jedną ze zmian, jaką wprowadził ustawodawca w okresie narastającego kryzysu gospodarczego jest przedłużenie do 31 maja 2020 r. terminu złożenia zeznania podatkowego dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8) oraz wpłaty podatku należnego wykazanego w tym zeznaniu, tudzież różnicy między podatkiem należnym od dochodu

przedstawionego w tym zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku¹. W przypadku podatników, którzy osiągnęli wyłącznie dochody wolne od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: u.p.d.o.p.) albo podatników, których przychody uzyskane z działalności pożytku publicznego³ stanowiły co najmniej 80% łącznych przychodów osiągniętych w danym roku przez tego podatnika, termin ten przedłuża się do 31 lipca 2020 r. Tym samym niektórym podatnikom udzielono dwumiesięcznego, a wąskiej

1 § 1 Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 marca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) i wpłaty należnego podatku przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2020 poz. 542).

2 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865, ze zm.).

3 Działalności, o której mowa w art. 3 ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tj. Dz.U. 2019 poz. 688, ze zm.).

grupie podmiotów – czteromiesięcznego nieoprocentowanego kredytu. Podatek należy jednak zapłacić i nic tego faktu nie zmieni.

1.2. Sprawozdanie finansowe

W ślad za przesunięciem terminu złożenia zeznania podatkowego, ustawodawca przesunął termin do sporządzenia i zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego⁴. Termin ten przedłużono o 3 miesiące, a w przypadku jednostek podlegających nadzorowi Komisji Nadzoru Finansowego – o 2 miesiące.

1.3. Ordynacja podatkowa

Jakkolwiek projekty zmian były znane, podatnicy do ostatniej chwili czekali na odroczenie innych obowiązków sprawozdawczych. I tak termin do sporządzenia i przesłania informacji⁵ (informacja o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego) przedłużono do piątego miesiąca od zakończenia roku podatkowego, za który jest sporządzane. Przedłużenie stosuje się do terminu upływającego w okresie od 31 marca 2020 r. do 31 maja 2020 r.⁶

1.4. Informacja IFT-2R

W tym samym akcie prawnym przedłużono termin do przesłania informacji IFT-2R (art. 26 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p.) do końca piątego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat wymienionych w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. Przedłużenie stosuje się do przedsiębiorców – płatników, których rok podatkowy zakończył się w okresie od

31 grudnia 2019 r. do 31 stycznia 2020 r.⁷. Co ciekawe, w rozporządzeniu prawodawca odniósł się do obowiązków płatników tzw. podatku u źródła jedynie na gruncie u.p.d.o.p., czyli sytuacji gdy podatnikiem jest podmiot, o którym mowa w art. 1 u.p.d.o.p. (IFT-2R). Nie przesunięto obowiązku informacyjnego, jaki ciąży na przedsiębiorcach – płatnikach na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸ (dalej: u.p.d.o.f.), tj. sytuacji gdy przychody na terytorium RP ze źródeł wskazanych w ustawie uzyskują osoby fizyczne objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym, tj. IFR-1R. Zgodnie z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. płatnicy są obowiązani pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy bądź wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4-5a, 13-16 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1-11 oraz 11b-12 u.p.d.o.f. Zdecydował pewnie pierwotny termin przesłania tej informacji. Rocznią informację IFT-1/IFT-1R należy przekazać do urzędu skarbowego do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym. Dostarcza się ją wyłącznie elektronicznie. Termin na przekazanie informacji podatnikowi jest niezależny od tego, czy wybierze się formę elektroniczną, czy też papierową (dokument drukowany). W obu przypadkach jest to koniec lutego roku następującego po roku podatkowym. Fiskus założył, że obowiązek ten został już wykonany. Co ciekawe, większość podatników nie czekała do ostatniego momentu na uchwalenie tych regulacji i przysyłała stosowane deklaracje i in-

formacje. Różnie było z samymi płatnościami. Kto miał środki, płacił w terminie. Jest to dość wyraźny przykład na brak zaufania podatników do organów państwa budowanego latami.

1.5. Zeznanie roczne PIT

Zupełnie inaczej, w porównaniu do rozwiązania wprowadzonego na gruncie u.p.d.o.p., ustawodawca podszedł do kwestii późniejszego złożenia zeznania podatkowego na gruncie u.p.d.o.f. W tych wyjątkowych okolicznościach osoby fizyczne zostały potraktowane w innym sposób niż podatnicy u.p.d.o.p.

Otóż, zgodnie z art. 15zzj ustawy z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw⁹ (dalej: uCOVIDzm), złożenie organowi podatkowemu zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za 2019 r. oraz wpłacenie należnego podatku dochodowego od osób fizycznych po upływie terminu na jego złożenie, nie później jednak niż w terminie do 31 maja 2020 r. jest równoznaczne ze złożeniem przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za wiadomienia, o którym mowa w art. 16 § 4 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹⁰ (tzw. czynny żal). W takim przypadku organ nie wszczyna postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a wszczęte umarza.

4 Rozporządzenie Ministra Finansów z 31 marca 2020 r. w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzenia, zatwierdzenia, udostępnienia i przekazania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań lub informacji (Dz.U. 2020 poz. 570).

5 Art. 82 § 1 pkt 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019 poz. 900 ze zm., dalej: o.p.).

6 Rozporządzenie Ministra Finansów z 31 marca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów do sporządzenia i przesłania niektórych informacji podatkowych (Dz.U. 2020 poz. 563).

7 *Ibidem*.

8 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.).

9 Ustawa z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 568). Ustawa ta zmieniła ustawę z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. 2020 poz. 374 i 567), dalej: uCOVID-19.

10 T.j. Dz.U. 2020 poz. 19, dalej: k.k.s.

Z powyższego nie wynika zatem, że przesunięty został termin na złożenie zeznania do 31 maja 2020 r., a jedynie wprowadzono swego rodzaju abolicję karnoskarbową na osoby, które z różnych względów złożą zeznanie podatkowego miesiąc później. Co jednak w sytuacji, gdy ze złożonego zeznania wynika obowiązek dopłaty podatku? Jeśli w kolejnych regulacjach (zapowiadanych przecież przez prawodawcę jako tzw. cz. 2 tarczy antykrzysowej) nie zostanie to uregulowane – oznacza to obowiązek zapłaty odsetek od zaległości podatkowych.

1.6. Odroczenie terminu wpłaty zaliczek przez płatników

Nie ma mowy, aby fiskus odroczył termin płatności przez podatników zaliczek na podatek dochodowy – czy to na gruncie u.p.d.o.f. czy też u.p.d.o.p. Jedyna ulga odnosząca się do odroczenia terminu płatności zaliczek dotyczy tych pobranych przez płatników. Zgodnie z treścią art. 52o u.p.d.o.f., w przypadku zaliczek na podatek pobranych w marcu i kwietniu 2020 r. od przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy oraz od zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez płatników, o których mowa w art. 31 u.p.d.o.f., obowiązek określony w art. 38 ust. 1 u.p.d.o.f. podlega wykonaniu w terminie do 1 czerwca 2020 r., jeżeli płatnicy ci ponieśli negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19.

Powyższe stosuje się odpowiednio do płatników, o których mowa w art. 41 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f., dokonujących świadczeń z tytułu działalności wykonywanej

osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. oraz z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych.

1.7. „Negatywne konsekwencje ekonomiczne”

Z powyższego przepisu wynika, że odroczenie terminu wpłaty pobranych zaliczek do 1 czerwca 2020 r. nie ma charakteru automatycznego. Dotyczy bowiem tych płatników, którzy „ponieśli negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19”. Taka dodatkowa przesłanka występuje również w innych przepisach (o którym mowa dalej), której wystąpienie jest warunkiem stosowania określonych ulg lub zwolnień. Niestety, nigdzie na gruncie przepisów tzw. tarczy antykrzysowej (m.in. uCOVID-19 lub uCOVIDzm) nie została ta przesłanka zdefiniowana i wyjaśniona. Co ma oznaczać stwierdzenie, że ktoś poniósł negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, skoro bliższe lub dalsze skutki ekonomiczne, w mniejszym lub większym zakresie odczuje każdy na tej planecie? Czy ma to być subiektywne odczucie danej osoby? Odwołanie się do jego sumienia? To, co zostało zdefiniowane w przepisach tzw. tarczy kryzysowej, to tzw. spadek obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19 (np. art. 15g, art. 15zf, art. 15zzb, art. 15zzc uCOVIDzm).

Jakkolwiek tej definicji można postawić wiele zarzutów¹¹, jest to przesłanka normatywna, odwołująca się do konkretnych parametrów i liczb. Jednak obu tych sformułowań („negatywne konsekwencje ekonomiczne” oraz „spadek obrotów”), przy braku wyraźnego wskazania ustawowego, nie można ze sobą utożsamiać. Ta sytuacja wymaga interwencji ustawodawcy.

1.8. Rezygnacja z uproszczonej metody wpłaty zaliczek

Inna ulga, jaką przewidział ustawodawca, a z której można skorzystać w ciągu całego 2020 r., to możliwość rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek na gruncie u.p.d.o.f. (art. 52r u.p.d.o.f.) oraz u.p.d.o.p. (art. 38j u.p.d.o.p.), jeżeli oczywiście taką formę podatnicy stosują. Podatnicy będący małymi podatnikami, którzy na 2020 r. wybrali uproszczoną formę wpłacania zaliczek, o której mowa w art. 44 ust. 6b u.p.d.o.f./art. 25 ust. 6 u.p.d.o.p., mogą zrezygnować w trakcie roku podatkowego z tej formy wpłacania zaliczek za marzec-grudzień 2020 r., jeżeli ponoszą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 (*sic!*)... W dalszej części przepisy regulują sposób wyliczenia takich zaliczek. W przypadku rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek na podstawie ust. 1 zaliczki należne do końca roku oblicza się zgodnie z art. 44 ust. 3 albo 3f u.p.d.o.f./art. 25 ust. 1 u.p.d.o.p. począwszy od miesiąca, za który podatnik ostatni raz zastosował uproszczoną formę wpłacania zaliczek. Przy obliczaniu tych zaliczek uwzględnia się zaliczki płacone w uproszczonej formie. O rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek podatnicy będą informować fiskusa w zeznaniu rocznym (o którym mowa odpowiednio w: art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 2 u.p.d.o.f./art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p.), składanym za 2020 r. Co warto zaznaczyć w przypadku podatników u.p.d.o.p., powyższa możliwość dotyczy odpowiednio podatników, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i obejmuje część 2020 r.

Korzyści z powyższego przepisu odnosi również sam fiskus. Przypomnieć

¹¹ Regulacje te odwołują się do procentowego (15% lub 25%) spadku sprzedaży towarów lub usług w ujęciu ilościowym lub wartościowym w konkretnych okresach. Dla przykładu: podatnik sprzedał w zeszłym roku tego samego okresu 10 aut za łączną kwotę 1 mln złotych, a obecnie po zmianie marki 5 aut za 2 mln złotych – co pozwala stwierdzić, że wystąpił o 50% spadek sprzedaży w ujęciu ilościowym. W przepisie ustawodawca posłużył się alternatywą łączną „lub” – ujęciu ilościowym lub wartościowym. Pojawia się zatem pytanie: czy pomoc oferowana ze środków publicznych na pewno dotrze przede wszystkim do przedsiębiorców, którzy bezpośrednio i w sposób nagły zostali dotknięci przez ograniczenia występujące dla zwalczania COVID-19?

bowiem należy, że stosownie do treści o.p.¹² organ podatkowy, na wniosek podatnika, ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy. W obecnych okolicznościach podatnicy nie mieliby problemów z uprawdopodobnieniem wskazanych powyżej okoliczności.

Konkludując: sposób na zmianę metody obliczania zaliczek na podatek z trybu wnioskowego na regulację kompleksową stanowi ograniczenie biurokracji – przede wszystkim oszczędza czas pracy pracowników fiskusa.

1.9. Zaliczki na podatek minimalny w innym terminie

Wśród regulacji, które mają na celu odroczenie terminu wpłaty zaliczek na podatek należy wskazać te, które dotyczą tzw. podatku minimalnego – podatku od przychodów z budynków, o którym mowa odpowiednio w art. 30g u.p.d.o.f. oraz art. 24b u.p.d.o.p. Do 20 lipca 2020 r. przedłuża się termin zapłaty tego podatku za marzec-maj 2020 r., w których to miesiącach podatnik spełniał łącznie następujące warunki:

- poniósł w danym miesiącu negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19;
- uzyskane przez niego w danym miesiącu przychody, o których mowa odpowiednio w art. 14 u.p.d.o.f./art. 12 u.p.d.o.p. są niższe o co najmniej 50% w stosunku do analogicznego miesiąca poprzedniego roku podatkowego, a w przypadku podat-

nika, który rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2019 r. – w stosunku do uzyskanych w tym roku średnich przychodów, o których mowa odpowiednio w art. 14 u.p.d.o.f./art. 12 u.p.d.o.p.

Tego ostatniego warunku nie stosuje się do podatników, którzy:

- stosowali w 2019 r. formę opodatkowania, w przypadku której nie ustala się przychodów;
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w ostatnim kwartale 2019 r. i nie uzyskali w tym okresie przychodów, o których mowa odpowiednio w art. 14 u.p.d.o.f./art. 12 u.p.d.o.p.;
- rozpoczęli działalność w 2020 r.

Przez średnie przychody rozumie się kwotę stanowiącą iloraz przychodów, o których mowa odpowiednio w art. 14 u.p.d.o.f./art. 12 u.p.d.o.p., uzyskanych w roku, w którym podatnik rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej, i liczby miesięcy, w których była prowadzona ta działalność.

1.10. Uprawnienie MF do zaniechania poboru odsetek za zwłokę

Regulacje tzw. tarczy antykryzysowej, konkretnie art. 15za uCOVIDzm, daje uprawnienie ministrowi finansów, aby w drodze rozporządzenia zaniechać w całości lub w części poboru odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, określając w szczególności rodzaj podatku, zakres terytorialny zaniechania, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy obowiązanych, których dotyczy zaniechanie, mając na względzie okres obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii w związku z COVID-19 oraz skutki nimi wywołane. Według stanu prawnego na 6 kwietnia 2020 r. takie rozporządzenie nie zostało wydane i nie obowiązuje.

Wobec tragicznej sytuacji wielu przedsiębiorców należy mieć nadzieję, że ta prerogatywa zostanie właściwie wykorzystana.

2. Inne uproszczenia lub ulgi przysługujące na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych

2.1. Rozliczenie straty – nowa metoda

Stosownie do treści art. 52k u.p.d.o.f. podatnicy – osoby fizyczne, którzy z powodu COVID-19:

- 1) ponieśli w 2020 r. stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz
- 2) uzyskali w 2020 r. łączne przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej niższe o co najmniej 50% od łącznych przychodów uzyskanych w 2019 r. z tej działalności

- mogą jednorazowo obniżyć o wysokość tej straty, nie więcej jednak niż o kwotę 5 000 000 zł, odpowiednio dochód lub przychód uzyskany w 2019 r. z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Przez łączne przychody, o których mowa w pkt. 2, rozumie się sumę przychodów uwzględnianych przy obliczaniu podatku na podstawie art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 30c u.p.d.o.f. oraz ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. W praktyce powyższa regulacja oznacza, że w 2021 r., znając stratę z 2020 r., podatnicy będą mogli złożyć korekty deklaracji za 2019 r. i jednorazowo obniżyć dochód z 2019 r. o wysokość tej straty, nie więcej jednak niż o kwotę 5 mln zł. W przypadku nieskorzystania z tej możliwości, strata może zostać rozliczona na dotychczasowych zasadach.

Analogicznie, zgodnie z treścią art. 38f u.p.d.o.p., podatnicy wg u.p.d.o.p., którzy z powodu COVID-19:

¹² Por. art. 22 § 2a o.p.

1) ponieśli stratę w roku podatkowym, który rozpoczął się przed 1 stycznia 2020 r. a zakończy się po 31 grudnia 2019 r., lub rozpoczął się po 31 grudnia 2019 r. a przed 1 stycznia 2021 r. oraz

2) uzyskali w roku podatkowym, o którym mowa w pkt. 1, przychody niższe o co najmniej 50% od przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w pkt. 1,

- mogą jednorazowo obniżyć o wysokość tej straty, nie więcej jednak niż o kwotę 5 000 000 zł, dochód uzyskany w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym rok podatkowy, o którym mowa w pkt. 1, poprzez korektę zeznania. Strata nieodliczona na podstawie tej regulacji podlega odliczeniu na zasadach ogólnych – w oparciu o treść przepisu art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.

2.2. Ulga na złe długi po stronie dłużnika

Na mocy art. 52q u.p.d.o.f. zwalnia się z obowiązku zwiększenia dochodu na podstawie art. 44 ust. 17 pkt 2 i ust. 23 u.p.d.o.f. za poszczególne okresy rozliczeniowe przypadające w 2020 r., w których spełnione zostały łącznie następujące warunki:

1) podatnik poniósł w danym okresie rozliczeniowym negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19;

2) uzyskane przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym przychody, o których mowa w art. 14, są niższe o co najmniej 50% w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku podatkowego, a w przypadku podatnika, który rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2019 r. – w stosunku do uzyskanych w tym roku średnich przychodów, o których mowa w art. 14 u.p.d.o.f. Warunku, o którym mowa w pkt. 2, nie stosuje się do podatników, którzy:

- stosowali w 2019 r. formę opodatkowania, w przypadku której nie ustala się przychodów;
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w ostatnim kwartale 2019 r. i nie uzyskali w tym okresie przychodów, o których mowa w art. 14;
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w 2020 r.

Przez średnie przychody, o których mowa w pkt. 2, rozumie się kwotę stanowiącą iloraz przychodów, o których mowa w art. 14 u.p.d.o.f., uzyskanych w poprzednim roku podatkowym i liczby miesięcy, w których była prowadzona działalność gospodarcza w tym roku. Analogicznie, stosownie do treści art. 38i u.p.d.o.p., zwalnia się z obowiązku zwiększenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki na podstawie art. 25 ust. 19 pkt 2 i ust. 25 u.p.d.o.p. za poszczególne okresy rozliczeniowe przypadające w 2020 r., w których podatnik spełnił łącznie następujące warunki:

1) poniósł w danym okresie rozliczeniowym negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19;

2) uzyskane przez niego w danym okresie rozliczeniowym przychody, o których mowa w art. 12 u.p.d.o.p., są niższe o co najmniej 50% w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku podatkowego, a w przypadku podatnika, który rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2019 r. – w stosunku do uzyskanych w tym roku średnich przychodów, o których mowa w art. 12 u.p.d.o.p.

Warunku, o którym mowa w pkt. 2, nie stosuje się do podatników, którzy:

- stosowali w 2019 r. formę opodatkowania, w przypadku której nie ustala się przychodów;
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w ostatnim kwartale 2019 r. i nie uzyskali w tym okre-

sie przychodów, o których mowa w art. 14;

- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w 2020 r.

Przez średnie przychody, o których mowa w pkt. 2, rozumie się kwotę stanowiącą iloraz przychodów, o których mowa w art. 12 u.p.d.o.p., uzyskanych w poprzednim roku podatkowym i liczby miesięcy, w których była prowadzona działalność gospodarcza w tym roku. Jeżeli podatnik u.p.d.o.p., którego rok podatkowy zakończy się przed 1 października 2020 r., posiada zobowiązania, o których mowa w art. 18f ust. 1 pkt 2, i zobowiązania te nie zostaną uregulowane do dnia złożenia zeznania za ten rok, do zobowiązań tych nie stosuje się art. 18f ust. 5 i 6 u.p.d.o.p. Zobowiązania te podlegają doliczeniu do dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki poczynwszy od pierwszego okresu rozliczeniowego następnego roku podatkowego, nie wcześniej niż w rozliczeniu zaliczki za 2021 r., jeżeli do dnia terminu płatności tej zaliczki zobowiązanie to nie zostanie uregulowane (art. 38i ust. 4 u.p.d.o.p.).

Wykładnia powyższych przepisów jest następująca: dłużnik, który nie wykonuje terminowo zobowiązań, nie zwiększa wysokości zaliczki na podatek dochodowy. Nowelizacja przepisów nie odnosi się natomiast do sytuacji wierzycieli, którym dłużnicy zalegają z płatnościami. Należy zatem wnioskować, że uprawnienie wierzycieli w zakresie tzw. ulgi na złe długi pozostaje bez zmian i mają uprawnienie do obniżania podstawy opodatkowania.

2.3. Ulga B+R/stawka 5% IP BOX do rozliczenia w zaliczkach

Wśród innych, mniej znaczących z uwagi na krąg potencjalnych adresatów ulg, jakie rozwiązania tarczy antykryzysowej przyznają podatnikom, są te związane z działalnością badawczo-rozwojową

związaną z walką z COVID-19. Chodzi zatem przede wszystkim o branżę farmaceutyczną. Bynajmniej zmiana nie polega finalnie na zmniejszeniu zobowiązania podatkowego. Ustawodawca przewidział możliwość rozliczenia tzw. ulgi B+R (odpowiednio art. 52t u.p.d.o.f. oraz art. 38l u.p.d.o.p.) nie na koniec roku, a już w zaliczkach na podatek dochodowy.

Jeszcze raz warto podkreślić – zmiana dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw prowadzących prace badawczo-rozwojowe, których celem jest opracowanie produktów do przeciwdziałania COVID-19. Koszty kwalifikowane, o których mowa odpowiednio w art. 26e u.p.d.o.f./art. 18d upfo.p., ponoszone w 2020 r. na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19, podatnik może odliczyć również od dochodu będącego podstawą obliczenia zaliczki, o której mowa odpowiednio w art. 44 ust. 3, 3g, 3f i 3h u.p.d.o.f./art. 25 ust. 1 lub 1b u.p.d.o.p.

Na podobnych zasadach prawodawca dał możliwość stosowania preferencyjnej 5% stawki w ramach tzw. IP Box już w zaliczkach na podatek od dochodów osiągniętych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, które wykorzystywane są do przeciwdziałania COVID-19. I tak, stosownie do treści art. 52u u.p.d.o.f., podatnicy, o których mowa w art. 30ca u.p.d.o.f., osiągający w 2020 r. kwalifikowane dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, które wykorzystywane są do przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 uCOVID-19, mogą stosować w trakcie roku podatkowego do opodatkowania tych dochodów stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, przy obliczaniu za-

liczek na podatek dochodowy.

Odpowiednio, zgodnie z treścią art. 38m u.p.d.o.p., podatnicy, o których mowa w art. 24d u.p.d.o.p., osiągający w roku podatkowym, który:

- 1) rozpoczął się przed 1 stycznia 2020 r., a zakończy po 31 grudnia 2019 r. lub
 - 2) rozpoczął się po 31 grudnia 2019 r., a zakończy przed 1 stycznia 2021 r.
- kwalifikowane dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, które wykorzystywane są do przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o COVID-19, mogą stosować w trakcie tego roku podatkowego do opodatkowania tych dochodów stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy.

2.4. Zgłoszenia o dokonaniu płatności na rachunek bankowy spoza tzw. „białej listy”

Zmiana, na którą czekali – bez wyjątku – wszyscy podatnicy, a którą ustawodawca zapowiadał już na początku roku, a więc jeszcze przed kryzysem związanym z COVID-19, była zmiana terminu raportowania przelewów dokonanych na rachunku spoza tzw. „białej listy”. W ramach tzw. tarczy antykryzysowej, na mocy art. 15zzn uCOVIDzm, w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonych w związku z COVID-19, termin na złożenie zawiadomienia, o którym mowa w art. 117ba § 3 o.p., art. 14 ust. 2i pkt 2 lub art. 22p ust. 4 u.p.d.o.f. i art. 12 ust. 4j pkt 2 lub art. 15d ust. 4 u.p.d.o.p. przedłuża się do 14 dni od dnia zlecenia przelewu.

3. Ulgi przysługujące podatnikom zaangażowanym

w zwalczanie COVID-19

3.1. Darowizny przekazane na rzecz wskazanych podmiotów

Darowizny przekazane od 1 stycznia 2020 r. do 30 września 2020 r. na przeciwdziałanie COVID-19:

- podmiotom wykonującym działalność leczniczą, wpisanym do wykazu, o którym mowa w art. 7 uCOVID-19¹³;
- Agencji Rezerw Materiałowych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych;
- Centralnej Bazy Rezerw Sanitarно-Przeciwepidemicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej;
- podatnicy mogą obliczyć od podstawy obliczenia podatku lub zaliczki na podatek (odpowiednio: art. 52n u.p.d.o.f./art. 38g u.p.d.o.p.)¹⁴.

O wysokości przyznanej ulgi decyduje moment przekazania darowizny. W przypadku darowizny przekazanej:

- do 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny;
- od 1 czerwca 2020 r. do 30 września 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny.

3.2. Opodatkowanie darowizn stawką 0% VAT

Co w takim razie z opodatkowaniem przekazanych przez czynnych podatników darowizn na gruncie ustawy z 11 marca 2004

¹³ Darowizny powinny być przekazywane tylko na rzecz placówek medycznych, które są zamieszczone w wykazach dyrektorów poszczególnych oddziałów wojewódzkich NFZ (udostępnianych np. na stronach www.oddzialow.pl).

¹⁴ Dokładniej: od podstawy obliczenia podatku ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f. (PIT); od podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18 ust. 1 u.p.d.o.p. w celu obliczenia podatku lub zaliczki, po odliczeniu darowizn na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 8 u.p.d.o.p.

r. o podatku od towarów i usług¹⁵ (dalej: u.p.t.u.)? W wyniku nowelizacji rozporządzenia w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług¹⁶, na podstawie § 10 tego rozporządzenia w okresie do 31 sierpnia 2020 r. obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy, której przedmiotem są:

- 1) wyroby medyczne oraz wyroby medyczne do diagnostyki *in vitro*¹⁷;
- 2) szkło laboratoryjne i aparatura laboratoryjna;
- 3) produkty lecznicze oraz substancje czynne w rozumieniu ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne¹⁸;
- 4) produkty biobójcze¹⁹ – chodzi wyłącznie o środki dezynfekujące;
- 5) specjalistyczne testy diagnostyczne służące do analizy i wykrywania czynników patogennych w organizmie człowieka, wodzie, powietrzu i glebie;
- 6) środki ochrony indywidualnej – wyłącznie maski, osłony/szyby ochronne na twarz, gogle, okulary ochronne, kombinzony, ochraniacze na buty, czepki i rękawice.

Obniżoną stawkę podatku stosuje się wyłącznie do dostaw towarów przeznaczonych na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2, na rzecz:

- 1) Agencji Rezerw Materiałowych – na realizację zadań ustawowych;
- 2) Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwpidemicznych – na realizację zadań statutowych;
- 3) podmiotów wykonujących działalność leczniczą wpisanych do wykazu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 uCOVID-19.

Obniżoną stawkę podatku (0%) stosuje się pod warunkiem zawarcia pisemnej umowy darowizny między podatnikiem dokonującym dostawy tych towarów oraz wskazanym powyżej podmiotem, z której ma wynikać, że dostarczane towary będą wykorzystane na ww. cele. Obniżona stawka podatku może być stosowana do darowizny tych towarów dokonanych w okresie od 1 lutego 2020 r. do dnia wejścia w życie niniejszego przedmiotowego rozporządzenia – w tym przypadku zamiast umowy darowizny wystarczy, by strony na piśmie potwierdziły fakt dokonania takiej darowizny na wskazanych warunkach.

Porównując regulacje na gruncie obu rodzajów podatków, które dotyczą tych samych zdarzeń (darowizn przekazanych na rzecz konkretnych podmiotów w celu zwalczania COVID-19) dostrzec można od razu jedną kwestię. Otóż preferencja na gruncie ustawy o podatku dochodowym (u.p.d.o.f. lub u.p.d.o.p.) przysługuje przy darowi-

znach przekazywanych w okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 września 2020 r. Zastosowanie stawki 0% VAT dotyczy darowizn przekazanych w okresie od 1 lutego 2020 r. do 31 sierpnia 2020 r. Bez komentarza.

3.3. Jednorazowy odpis amortyzacyjny

W celu aktywizacji podmiotów do zwalczania COVID-19 ustawodawca wprowadził dla podatników możliwość dokonywania jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, które zostały nabyte w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 uCOVID-19, i wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w 2020 r. Za towary, o których mowa w zdaniu poprzednim, uważa się w szczególności: maseczki ochronne, respiratory, środki odkażające, medyczną odzież ochronną, ochraniacze na obuwie, rękawiczki, okulary, gogle, środki do dezynfekcji i higieny rąk (odpowiednio art. 52s u.p.d.o.f./art. 38k u.p.d.o.p.).

Powyższy przepis odnosi się do środków trwałych, które zostały nabyte w celu produkcji towarów. Obie ustawy – u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p. – wprowadzają rozróżnienie na środki trwałe nabyte oraz środki trwałe wytworzone we własnym zakresie.

15 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

16 Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. 2020 poz. 527).

17 W rozumieniu ustawy z 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (t.j. Dz.U. 2020 poz. 186) lub rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz.U. UE L 117 z 5 maja 2017, s. 1, z późn. zm.).

18 T.j. Dz.U. 2019 poz. 499.

19 W rozumieniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2012 z 22 maja 2012 r. w sprawie udostępniania na rynku i stosowania produktów biobójczych (Dz.U. UE L 167 z 27 czerwca 2012, s. 1, z późn. zm.).

Co z jednorazowym odpisem od środków trwałych wytworzonych w celu produkcji towarów do zwalczania COVID-19? Nic, z wykładni przepisów wynika, że jednorazowy odpis nie przysługuje: *Lege non distinguente nec nostrum est distinguere* (gdy ustawa nie rozróżnia, nie do nas należy rozróżnianie).

4. Zwolnienia i wyłączenia na gruncie u.p.d.o.f.

4.1. Nowe zwolnienia

Przysługujące niektórym podmiotom świadczenia przyznawane w ramach tzw. tarczy antykryzysowej zostały zwolnione z opodatkowania i oskładkowania. I tak, stosownie do treści art. 52m u.p.d.o.f., wolne od podatku od podatku dochodowego są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w 2020 r.:

- świadczenia postojowe, o których mowa w art. 15zq uCOVID-19.

W przypadku osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, wykonujących umowę agencyjną, zlecenia lub inną umowę o świadczenie usług, wypłacone w 2020 r. świadczenie postojowe jest zwolnione z podatku dochodowego, jeżeli nie podlegają one ubezpieczeniom społecznym z innych tytułów,

- świadczenia polegające na zakwaterowaniu i wyżywieniu, o których mowa w art. 15x ust. 3 pkt 1 uCOVID-19. Tym samym zwalnia się od podatku świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika, polegające na zapewnieniu w 2020 r. zakwaterowania oraz wyżywienia niezbędnego do realizacji obowiązków pracowniczych.

4.2. Brak przychodu przy zwolnieniu ze składek ZUS

Kolejną, istotną kwestią jest to, że zwolnienie z obowiązku opłacania składek do ZUS, o które na podstawie art. 31zo uCOVIDzm może starać się część osób fizycznych, nie stanowi z woli ustawodawcy dodatkowego przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 31zx uCOVIDzm).

4.3. Nowe limity wybranych zwolnień

Mniejsze zastosowanie praktyczne od powyższych zwolnień dla reglamentowanych świadczeń będą miały nowe limity zwolnień dla niektórych świadczeń otrzymywanych przez osoby fizyczne. Trzeba bowiem przyjąć założenie, że te dodatkowe świadczenia te osoby fizyczne otrzymają. Z czyich środków? Mowa o czasowo obowiązujących przepisach (art. 52l u.p.d.o.f.), na mocy których wolne od podatku dochodowego są:

- zapomogi wypłacane z funduszy zakładowej lub międzyzakładowej organizacji związkowej pracownikom należącym do tej organizacji – do wysokości nieprzekraczającej w 2020 r. kwoty 3 000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 9a u.p.d.o.f. – podwyższenie z dotychczas obowiązującego limitu 1 000 zł);
- zapomogi otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci z innych źródeł, – do wysokości nieprzekraczającej w 2020 r. kwoty 10 000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 26 lit. b u.p.d.o.f. – podwyższenie z dotychczas obowiązującego limitu 6 000 zł);
- wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa

w przepisach o ZFŚS, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych, łącznie do wysokości nieprzekraczającej w 2020 i 2021 r. kwoty 2 000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 67 u.p.d.o.f. – podwyższenie z dotychczas obowiązującego limitu 1 000 zł) Nie są rzeczowymi świadczeniami bony, talony i inne znaki, uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi – zwolnienie nie ma zastosowania w ogóle;

- dopłaty z innych źródeł niż fundusz socjalny i ZFŚS do wypoczynku dzieci i młodzieży do lat 18, zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu – do wysokości nieprzekraczającej w 2020 i 2021 r. kwoty 3 000 zł (art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. b) – podwyższenie z dotychczas obowiązującego limitu 2 000 zł).

5. Podsumowanie

Zmiany wprowadzone do tej pory przez ustawodawcę w ramach tzw. tarczy antykryzysowej mają charakter doraźny. Jest to bieżąca reakcja związana z wieloma ograniczeniami w funkcjonowaniu przedsiębiorstw oraz urzędów państwowych. Poza wskazanymi w niniejszej publikacji wyjątkami, nie są to jednak zmiany,

których zapewne oczekiwali przedsiębiorcy. Zmiany podatkowe dla znacznej większości podatników nie zmniejszają ich obciążeń fiskalnych. Ba, zwolnienie ze składek ZUS może oznaczać ich zwiększenie, co związane jest z możliwością obniżenia podstawy opodatkowania o ich

wysokość. Obecnie mamy do czynienia głównie z odroczeniem w czasie pewnych obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych, innymi zasadami stosowania obecnych rozwiązań. Generalnie nic, co za dużo kosztuje budżet. Mowa oczywiście o rozwiązaniach podatkowych. Na-

leży mieć nadzieję, że prawodawca po szerszej analizie ekonomicznych skutków epidemii, mając na uwadze interes publiczny, zadba o przedsiębiorców, bo podatki nie biorą się z nieba.

Summary

Paweł Dymłang

Anti-crisis shield – an epidemic of fear in income taxes

Legislative changes made by the legislator so far under the „anti-crisis shield” are of an ad-hoc nature. They constitute an ongoing response to many restrictions on the functioning of enterprises and state offices. Apart from the exceptions indicated in this publication, they are not changes that ultimately mean taxpayers’ reduction of fiscal burdens in the final economic statement. Currently, we are dealing mainly with the postponement of certain reporting and information obligations. It should be hoped that after a broader analysis of the economic effects of the epidemic, the legislator, taking into account the public interest, will take care of entrepreneurs accordingly.



TRANSAKCJE FINANSOWE W GRUPACH KAPITAŁOWYCH – ANALIZA ORZECZNICTWA POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH – CZ. 2

Niniejszy artykuł jest kontynuacją publikacji¹, której celem jest omówienie problematyki transakcji finansowych realizowanych w grupach kapitałowych oraz ich konsekwencji podatkowych. Transakcje te mają istotne znaczenie dla osób zarządzających jednostkami należącymi do grup kapitałowych, grup przedsiębiorstw powiązanych. Działanie w grupie przedsiębiorstw pozwala łatwiej pozyskać zewnętrzny kapitał, jak też dystrybuować środki finansowe, jakie mają do dyspozycji poszczególne jednostki. Przepisy określające konsekwencje podatkowe tego rodzaju transakcji są dość lapidarne, często podatnicy muszą odpowiednio stosować ogólne regulacje prawa podatkowego. W tej części publikacji Autor przedstawia stanowisko organów podatkowych w kwestii możliwości porównania transakcji finansowych wewnątrzgrupowych z danymi dotyczącymi rynku usług finansowych oferowanych przez banki.

1. Wprowadzenie

Przedsiębiorstwo funkcjonujące w grupie kapitałowej, poszukujące finansowania, dokonuje analizy możliwości uzyskania potrzebnego kapitału zarówno w zewnętrznych źródłach finansowania, jak i wewnątrz grupy podmiotów powiązanych, w której działa. Decydując się na finansowanie wewnątrzgrupowe przedsiębiorcy mają świadomość, że warunki pożyczek zawieranych pomiędzy podmiotami

powiązanymi często budzą zainteresowanie organów podatkowych. Dążąc do zapewnienia, że warunki finansowania wewnątrzgrupowego nie będą odbiegać od rynkowych, przedsiębiorcy porównują te wymogi z warunkami i kosztami, jakie musieliby ponieść w przypadku korzystania z finansowania od niezależnego banku. W wielu przypadkach również administracja skarbową, weryfikując rynkowy charakter transakcji finansowych, posiłkuje się ofertami bankowymi.

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, transakcje finansowe, podmioty powiązane, przedsiębiorstwa powiązane, grupy kapitałowe, finansowanie, orzecznictwo, sądy administracyjne, banki, ceny, kredyty, pożyczki, oprocentowanie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Por. L. Dutkiewicz, *Transakcje finansowe w grupach kapitałowych – analiza orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – cz. 1*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn” nr 2 (19) luty 2020.

Praktyka ta stała się dość powszechna w postępowaniach podatkowych związanych z weryfikacją pożyczek między jednostkami powiązanymi, jednak budzi pewne poważne wątpliwości z punktu widzenia zasad przeprowadzania analiz porównawczych, a zwłaszcza właściwego stosowania kryteriów porównywalności. Kwestia, czy wysokość oprocentowania pożyczek udzielanych pozabankowym sektorem komercyjnym można wprost odnosić do oprocentowania kredytów bankowych wywołuje duże kontrowersje, mając na uwadze konieczność rzetelnego przeprowadzenia analizy porównawczej.

2. Rozstrzygnięcia sądów administracyjnych

Organy podatkowe w ramach czynności weryfikacyjnych rozważają przede wszystkim, czy postanowienia umów pożyczek i realizacja tych umów dają powody do uznania, że zastosowano warunki bardziej korzystne dla pożyczkobiorcy, niż w przypadku pożyczek/kredytów udzielanych przez banki. Sądy wnikliwie analizują, zapoznając się z orzecznictwem dotyczącym oceny prawidłowości postępowania organów podatkowych dokonujących weryfikacji warunków pożyczek wewnątrzgrupowych, czy te organy zebrały kompletny i wyczerpujący materiał dowodowy, co jest oczywiście zrozumiałe z uwagi na rolę sądu administracyjnego w ramach kontroli działań organów podatkowych.

Można jednak odnieść wrażenie, że nieco mniej uwagi zwraca się na kwestię właściwego postępowania w przypadku przeprowadzania analizy i stosowania kryteriów porównywalności, co wydaje się kluczowym

zagadnieniem w wielu tego typu sprawach.

Na wstępie warto zwrócić uwagę na stanowisko NSA w wyroku z 3 marca 2016 r.², które stało się punktem odniesienia dla wielu rozstrzygnięć wydanych w kolejnych latach. W opinii sądu wyrażonej w tym wyroku wskazano, że dopuszczalna jest możliwość dokonania oszacowania dochodów z pożyczek osiągniętych przez podmioty niebędące bankami na podstawie danych dotyczących stóp procentowych pożyczek (kredytów) na podobny okres w porównywalnych warunkach, udzielanych przez banki, jako inne niepowiązane podmioty świadczące w tym zakresie usługi na rynku. Naczelny Sąd Administracyjny uznał za prawidłowe porównanie przez organy podatkowe warunków pożyczki udzielonej przez spółkę osobie fizycznej będącej członkiem jej Rady Nadzorczej z warunkami pożyczek udzielanych przez banki (czyli instytucji finansowych).

Sąd oparł swoją argumentację na wykładni przepisu art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: u.p.d.o.p.) oraz § 12 i § 21 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 powiązanych⁴ (dalej: „rozporządzenie MF”) wskazując, iż przepisy te w sposób jednoznaczny pozwalają na porównanie cen stosowanych przez inne podmioty niż podatnik z cenami stosowanymi między podatnikiem a podmiotem z nim powiązanym.

Ponadto zwrócił uwagę, że w § 21 ust. 1 i 2 rozporządzenia MF prawodawca zrównał pożyczki i kredyty, czyli formy udostępniania środków pieniężnych zarówno przez instytucje finansowe, jak i przez podmioty, dla których działalność ta nie stanowi podstawowego profilu zarobkowania – toteż nie stanowi właściwego zastosowania wskazanych przepisów przyjęcie do porównania cen stosowanych przez inne zewnętrzne podmioty, w tym także te, które profesjonalnie trudnią się usługami finansowymi, czyli przez banki.

Dokonując wykładni NSA uznał, że ww. przepisy definiują jako porównywalne takie transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywalnymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej transakcji na wolnym rynku. Stosując ten przepis organ podatkowy winien zatem wybrać do porównania takie transakcje, które spełniają powyższe wymogi. Nie muszą to być transakcje takie same, dokonywane przez takie same podmioty. Zdaniem Sądu, powołany przepis wskazuje na możliwość istnienia różnic między transakcją dokonaną przez podmioty powiązane i niezależne. Mówi o porównywalnych, a nie tożsamyh transakcjach innych niezależnych podmiotów, definiując zewnętrzne porównanie cen. Można zatem odnieść wrażenie, że sąd w powoływanym wyroku zaproponował szerokie rozumienie pojęcia „porównywalności”, a co za tym idzie, kryteriów porównywalności. Takie podejście stanowi pewne ryzyko – z jednej strony dopuszcza wykorzystanie danych, które na stosunkowo niewielkim poziomie będą

2 Sygn. akt II FSK 3571/13, por. również wyrok WSA z 8 marca 2018 r. w Olsztynie, sygn. akt I SA/OI 88/18.
3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

4 Dz.U. Nr 160 poz. 1268 z późn. zm.

spełniać kryteria porównywalności, co umożliwia organom podatkowym zidentyfikowanie większej liczby danych potencjalnie porównywalnych, a z drugiej strony wskazuje, że również podatnicy mogą stosować takie dane, które niekoniecznie są na najwyższym poziomie porównywalności.

Zdaniem Autora takie podejście może stanowić istotne ryzyko, zwłaszcza że analizy porównawcze przeprowadzane dla potrzeb weryfikacji transakcji finansowych są realizowane z zastosowaniem metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, w której zgodnie z utrwaloną praktyką na gruncie regulacji OECD oczekiwany jest najwyższy możliwy stopień porównywalności przedmiotowej.

Zbliżone rozumowanie znalazło odzwierciedlenie w innych wyrokach sądów administracyjnych; w niektórych przypadkach takie rozumienie porównywalności w kontekście danych dotyczących transakcji finansowych było uzupełnianie o dodatkowe argumenty – przykładowo w wyroku WSA z 16 maja 2018 r. w Gorzowie Wielkopolskim⁵ sąd uznał, że istotnym kryterium potwierdzającym zasadność przyjęcia danych finansowych pochodzących od banków jest ich liczebność: „W ocenie Sądu przyjęta przez organy metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej jest uzasadniona okolicznościami sprawy i zmierza do ustalenia podstawy opodatkowania w sposób zbliżony do rzeczywistej. Oparta została na logicznym rozumowaniu i racjonalnych założeniach. Dane od aż 10 banków stanowiły wystarczającą próbę na potrzeby szacowania dochodu”.

Nieco odmienne stanowisko zaprezentował w innej sprawie NSA w orzeczeniu

z 10 października 2013 r.⁶, w którym skrytykował wyrok WSA w odniesieniu do zawężenia przez sąd pierwszej instancji pola porównania stosowanych stawek procentowych wyłącznie do rynku kredytów bankowych, a zupełnie zignorował zdarzenia gospodarcze udzielania pożyczek przez sektor pozabankowy, w tym tzw. pożyczek wspólniczych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał za niezasadne zrównanie instytucji pożyczki wspólnej i kredytu bankowego, uzasadniając, iż kredyt to instrument banku, natomiast pożyczkodawcą jest na ogół inny podmiot niż bank i takie właśnie pożyczki (udzielane przez inne niż bank podmioty) najczęściej występują w obrocie gospodarczym. Pożyczka to instytucja prawa cywilnego, a kredyt – bankowego. Dalej NSA stwierdził, że ustalenie czy warunki konkretnych transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami gospodarczymi powiązanymi kapitałowo są korzystniejsze i odbiegające od „warunków ogólnie stosowanych w czasie i miejscu wykonywania świadczenia”, wymaga uwzględnienia różnych porównywalnych zdarzeń, jakie występują w obrocie gospodarczym w tożsamym czasie, w tym również form porozumień prowadzących do bardziej efektywnej polityki zarządzania finansami.

NSA zwrócił uwagę, że przy dokonywaniu porównania warunków transakcji zawieranych przez podmioty powiązane z podobnymi transakcjami zawieranymi przez podmioty niepowiązane, różnice między parametrami jednych i drugich operacji gospodarczych mogą być wynikiem ich specyfiki ekonomicznej (np. różnego rozkładu kosztów, ryzyka, różnych funkcji, uwarunkowań formalnych itp.). Stąd też, przy wykorzystaniu me-

tody porównawczej, nie powinno się poszukiwać idealnie porównywalnych transakcji dokonywanych przez podmioty niepowiązane, a co najwyżej ograniczyć do podobnych transakcji w podobnych sytuacjach. Wtedy można dokonać ustalenia czy zastosowane stawki oprocentowania odpowiadały warunkom rynkowym, odnoszącym się do umów pożyczek gospodarczych oraz było to wynikiem powiązań kapitałowych między stronami transakcji. Na konieczność uwzględnienia istotnych okoliczności transakcji na etapie doboru danych do próby zwrócił również uwagę WSA w Łodzi w wyroku z 16 lipca 2016 r., w którym wskazał, że skoro umowy kredytowe były w zdecydowanej większości zabezpieczone hipoteką, to powoduje, że nie mogą być porównywalne z przedmiotowymi umowami, ponieważ nie posiadały one żadnego zabezpieczenia spłaty⁷.

Przytoczone powyżej wyroki były analizowane również później przez przedstawicieli środowisk prawniczych, uwagę zwracali na nie m.in. Tomasz Kolanowski i Krzysztof Winiarski⁸. Wskazali oni na problematyczny aspekt sposobu ustalania przez organ podatkowy swego punktu odniesienia przy określaniu dochodów podatnika oraz należnego podatku z pominięciem warunków transakcyjnych wynikających z powiązań.

Do problematycznego szacowania przez organ podatkowy dochodu/podatku dochodowego podmiotu krajowego przy założeniu rynkowych zasad ustalenia ceny transakcyjnej z podmiotem powiązanym odniósł się również w komentarzu Włodzimierz Nykiel⁹. Zauważył, że orzecznictwo nieraz wskazuje, iż porównywanie warunków, w jakich uzyskuje się

5 Sygn. akt I SA/Go 79/18.

6 Sygn. akt II FSK 2297/11.

7 Sygn. akt I SA/Łd 391/16.

8 T. Kolanowski, K. Winiarski, *Co mogą sądy administracyjne w aspekcie cen transferowych?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 12, s. 21-27.

9 W. Nykiel, D. Strzelec, *Szacowanie przy transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi. Komentarze praktyczne*, 2014.

kredyt bankowy, z warunkami udzielania pożyczek od podmiotów, które do sektora bankowego nie należą, nie wydaje się do końca właściwe. Sądy stwierdzają, że sekwencja działań powinna sprowadzać się do ustalenia, czy na rynku funkcjonują podmioty, które mogłyby udzielić podatnikowi pożyczki na cel wynikający z zawartych umów.

Dopiero w przypadku ustalenia, że na rynku istnieją firmy udzielające pożyczek na takich zasadach jak podmiot powiązany, organ podatkowy będzie mógł zbadać, czy warunki proponowane przez niezależne podmioty odbiegają od warunków zawartych w umowach pożyczek pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Jeśli nie istnieją firmy mogące udzielić takich pożyczek, można dopiero sięgnąć do praktyki obowiązującej w sektorze bankowym.

Powyższe stanowiska miały swoje odzwierciedlenie w późniejszej linii orzeczniczej. Z najświeższego w tej materii orzecznictwa należy zwrócić chociażby uwagę na wyrok WSA w Warszawie z 28 maja 2019 r.¹⁰, w którym wskazał, iż organy „(...) w istocie (w pewnym uproszczeniu) zakwestionowały rynkowość pożyczek w oparciu o model wynikający z dokumentacji cen transferowych (opierając się na kryterium geograficznym oraz na tym, że stanowiące podstawę wyliczeń kwoty transakcji są bardzo rozpięte), skierowały do banków zapytanie w oparciu o uznane przez siebie za istotne czynniki porównywalności, następnie w oparciu o otrzymane informacje – na podstawie najniższego oprocentowania – określiły, dokonując uprzednio stosownych korekt w oparciu o model z do-

kumentacji cen transferowych, rynkowy poziom przedmiotowych pożyczek”. Jednakże sąd uznał, że analiza porównywalności nie została przez organy podatkowe przeprowadzona prawidłowo, ponieważ nie dokonano analizy informacji dotyczących podatnika, jego otoczenia gospodarczego, wykonywanych przez niego funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk w kontekście celowości otrzymanych pożyczek (nabycie centrum handlowego).

Sąd podkreślił, że analiza porównywalności winna uwzględniać specyfikę konkretnej transakcji – w tym kontekście otrzymania pożyczki na sfinansowanie wskazanego centrum handlowego (...). W tym zakresie organ ograniczył się do formalnego opisanie skarżącej, formalnego opisanie pożyczek, wskazania, że służą one finansowaniu nabycia centrum handlowego (...) i – po zakwestionowaniu rynkowości pożyczek w oparciu o model zaprezentowany w dokumentacji cen transferowych – na tej podstawie wystąpił do banków z zapytaniem. W następstwie braku opisu i właściwej analizy porównywalności przedmiotowej transakcji (uwzględniającej okoliczność, że przedmiotem nabycia było centrum handlowe), w tym ponoszonych ryzyk, organ w nieprawidłowy sposób określił wszystkie istotne czynniki porównywalności. W skierowanym do banków wystąpieniu organ zwrócił się o informację na temat wysokości stóp procentowych i procentowej wysokości prowizji (dodatkowo pytając czy oprocentowanie było stałe/zmienne oraz czy bank korzystał z zabezpieczenia i czy było obligatoryjne czy fakultatywne) dla udzielanych przez nie kredytów/pożyczek, pomijając

w swych parametrach całkowitą kwotę pożyczki oraz jej zabezpieczenie. Wadliwe (niekompletne) określenie czynników porównywalności skutkowało tym, że organ uzyskał informacje z banków, które nie mogły być, w ocenie sądu, wykorzystane celem oszacowania dochodu skarżącej i należnego podatku.

Podobne stanowisko WSA w Warszawie wyraził później w wyroku z 5 września 2019 r.¹¹, orzekając, iż przy ocenie zachowania rynkowego charakteru pożyczek nie jest możliwe odwoływanie się do danych średnich dotyczących oprocentowania kredytów, jeżeli dane te zostały określone na podstawie ogólnie sformułowanych kryteriów. Odwołując się do wykładni § 6 ust. 4 pkt 1-2 Rozporządzenia MF sąd stwierdził, że organ nie przeprowadził w sposób prawidłowy analizy porównywalności, ponieważ winien był dokonać analizy informacji dotyczących podatnika, jego otoczenia gospodarczego, wykonywanych przez niego funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk w kontekście otrzymanych pożyczek z uwzględnieniem celów, na które ich udzielono oraz ich wysokości. Zamiast tego ograniczył się do formalnego opisanie skarżącej i pożyczek, wskazania, że służą one finansowaniu nabycia nieruchomości i realizacji projektu oraz finansowaniu bieżącej działalności skarżącej spółki. Nie dokonał zatem ww. analizy informacji w związku z realizacją celów, na które udzielono pożyczek, gdyż do kwestii tych praktycznie w ogóle się nie odnosił. Sąd zwrócił uwagę, że organ przeprowadzając analizę porównywalności powinien mieć na uwadze specyfikę tych transakcji, jaką było udzielenie pożyczek na ww. cele, a nie udzielenie

¹⁰ Sygn. akt III SA/Wa 1777/18.

¹¹ Sygn. akt III SA/Wa 2116/18.

pożyczek w ogólności. Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał, iż przede wszystkim należało zbadać czynniki mające wpływ na ocenę ryzyka niespłacenia tych pożyczek przez skarżącą, gdyż oczywiste jest, że na wysokość odsetek, które ustalają podmioty gospodarcze udzielając sobie pożyczek ma wpływ ryzyko niezwrócenia tych pożyczek.

Wydaje się, że zaprezentowane przez sądy w tych ostatnich wyrokach stanowisko jest bliższe takiemu postępowaniu w poszukiwaniu odpowiedniego poziomu porównywalności, jakie wynika z celu przepisów o cenach transferowych wprowadzonych do polskiego systemu prawa podatkowego na gruncie Wytycznych OECD. Nie ulega wątpliwości, że sformułowanie spójnej, zamkniętej listy wskazań czy konkretnych wytycznych do procedury przeprowadzenia analizy porównawczej uniwersalnej dla wielu różnych umów pożyczek w różnych grupach podmiotów powiązanych nie jest w tym przypadku ani możliwe, ani też nie jest zadaniem sądów administracyjnych.

Niemniej jednak warto korzystać z przedstawionego dorobku orzeczniczego, aby konsekwentnie wskazywać, że wszystkie okoliczności, w jakich doszło do udzielenia danego finansowania w grupie mają wpływ na to, jakie ostatecznie zostało zastosowane wynagrodzenie w transakcji. Takie rzetelne podejście zarówno na etapie opisu transakcji w dokumentacji podatkowej, jak i na etapie przeprowadzania analizy porównawczej z pewnością zwiększa bezpieczeństwo podatkowe danej transakcji.

3. Podsumowanie

W niniejszej części publikacji przedstawiono problematykę związaną z podejściem sądów administracyjnych do kwestii wykorzystania danych dotyczących warunków finansowania, stosowanych przez banki w umowach kredytowych do analiz porównawczych wykonywanych w celu weryfikowania warunków zastosowanych w transakcjach finansowych/pożyczkowych w grupach przedsiębiorstw powiązanych. Zaprezentowa-

ne przez sądy stanowiska stanowią dla podatników istotne wytyczne – można w nich znaleźć zarówno podstawę dla tworzącej się praktyki szczegółowego badania wszystkich okoliczności transakcji, jakie były związane z jej zawarciem, jak i stanowisko, w którym organy akceptują dość szerokie podejście do kwestii porównywalności. Mając na uwadze taki stan rzeczy można sformułować dwa kluczowe wnioski.

Po pierwsze, istniejąca rozbieżność w orzecznictwie skutkuje istotną niepewnością z pozycji podatnika co do tego, w jaki sposób zostanie rozpoznana jego sprawa.

Po drugie, skutek praktyczny jest taki, że nadal na podatniku spoczywa istotny ciężar, nie tylko w kwestii zadbania o faktycznie rynkowe warunki transakcji, ale również w zakresie opracowania i sporządzenia wyczerpującej dokumentacji, analiz i opisów, które stanowić będą ochronę w przypadku możliwej dyskusji z organem podatkowym.

Summary

Leszek Dutkiewicz

Financial transactions in capital groups in administrative decisions and case law of Polish administrative courts - part 2

This part of the article presents issues related to the approach of administrative courts to the possible use of data on financing conditions applied by banks in loan agreements for comparative analyzes performed to verify the conditions used in financial/loan transactions in groups of related enterprises. The standpoints presented by the courts constitute important guidelines for taxpayers –they provide both the basis for the emerging practice of detailed examination of all the circumstances of the transaction that were related to its conclusion, and an approach in which the authorities accept a fairly broad approach to the issue of comparability. Given this state of affairs, two key conclusions can be drawn. First, the existing discrepancy in case-law results in considerable uncertainty from the taxpayer's position as to how his case will be dealt with. Secondly, the practical effect is that the taxpayer still has a significant burden, not only in terms of ensuring the actual market conditions of the transaction, but also in the development and preparation of comprehensive documentation, analyzes and descriptions, which will provide protection in the event of a possible discussion with the tax authority.



Michał Zawita

Adwokat, doradca restrukturyzacyjny. Specjalista i praktyk z zakresu prawa cywilnego i handlowego, prawa pracy, a także prawa restrukturyzacyjnego i upadłościowego. Świadcząc usługi doradztwa prawnego zajmuje się kompleksową obsługą spółek prawa handlowego. Od 2008 r. związany z renomowanymi kancelariami adwokacko-radcowskimi działającymi na terenie woj. śląskiego. W 2013 r. rozpoczął indywidualną praktykę prawniczą, nawiązując współpracę z kancelariami prawnymi oraz konsultingowo-doradczymi o zasięgu krajowym i międzynarodowym, w tym Grupą Russell Bedford Poland. Założyciel i Partner Zarządzający Kancelarii Adwokackiej Remedies Piotrowicz Zawita sp. p. z siedzibą w Katowicach oraz RB Restrukturyzacje S.A.

Słowa kluczowe: prawo, restrukturyzacja, prawo restrukturyzacyjne, postępowanie restrukturyzacyjne, prawo upadłościowe, dłużnik, wierzyciele, Kodeks postępowania cywilnego, Kodeks cywilny, przedsiębiorstwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

POSTĘPOWANIE RESTRUKTURYZACYJNE – JAKI RODZAJ RESTRUKTURYZACJI WYBRAĆ W SYTUACJI RYZYKA NIEWYPŁACALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA?

Restrukturyzacja jest pojęciem funkcjonującym w sferze działalności wielu przedsiębiorców, jednakże szeroki wachlarz możliwych działań zmierzających do poprawy sytuacji ekonomicznej podmiotu gospodarczego powoduje trudności w doborze odpowiednich instrumentów prawnych. Widmo upadłości firmy w niedługiej perspektywie sprawia, iż czas na wybór skutecznych działań restrukturyzacyjnych radykalnie się skraca. W jaki zatem sposób zachować przedsiębiorstwo poprzez wdrożenie odpowiedniej procedury restrukturyzacji? W zależności od analizy indywidualnej sytuacji przedsiębiorstwa, na gruncie obecnego ustawodawstwa istnieje możliwość szybkiej i skutecznej reakcji w związku z zaistnieniem okoliczności powodujących kryzys ekonomiczny firmy.

1. Wprowadzenie

Z pomocą w doborze działań restrukturyzacyjnych przychodzi ustawodawca, który wprowadził w ustawie z 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne¹ procedury sądowe, których stosowanie ma na celu zawieranie przez dłużnika niewypłacalnego lub zagrożonego niewypłacalnością układu z wierzycielami. W zależności od działań restrukturyzacyjnych, jakie zamierza wdrożyć zadłużone przedsiębiorstwo, możliwe jest osiągnięcie stabilizacji finansowej firmy w szczególności poprzez restrukturyzację zobowiązań, majątku czy nawet struktury organizacyjnej przy udziale odpowiedniej większości wierzycieli,

poprzez zawarcie układu w drodze jednego z czterech postępowań restrukturyzacyjnych:

- 1) postępowania o zatwierdzenie układu,
- 2) przyspieszonego postępowania układowego,
- 3) postępowania układowego,
- 4) postępowania sanacyjnego.

Głównym celem funkcjonowania procedur prawnych wskazanych w ustawie restrukturyzacyjnej jest możliwość wprowadzenia skutecznych instrumentów pozwalających na przeprowadzenie restrukturyzacji przedsiębiorstwa dłużnika i zapobieżenie jego

¹ T.j. Dz.U. 2019 poz. 243.

likwidacji². Wybór rodzaju postępowania restrukturyzacyjnego zależy przede wszystkim od zdiagnozowania zdarzeń mających istotny wpływ na bieżącą oraz przyszłą działalność operacyjną przedsiębiorstwa. Określenie przyczyn trudnej sytuacji ekonomicznej, następnie oszacowanie możliwości zastosowania określonych rozwiązań prawnych u przedsiębiorcy, w celu opracowania i złożenia wniosku restrukturyzacyjnego do sądu powszechnego obejmującego m.in. propozycje układowe, zmierza do podjęcia próby wyjścia z sytuacji zagrożenia niewypłacalnością bądź już samej niewypłacalności.

2. Rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych

Wybór postępowania restrukturyzacyjnego zależy od własnych potrzeb i możliwości dłużnika, który może dobrać odpowiednią procedurę restrukturyzacyjną na różnych stadiach zaistnienia problemów finansowych. Postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy prawo restrukturyzacyjne należy odróżnić od tzw. „restrukturyzacji nieformalnej”, dokonywanej bez udziału sądu i bez zachowania jakichkolwiek procedur ustawowych, a która polega na prowadzeniu przez dłużnika negocjacji z wierzycielami w celu podpisania porozumienia określającego zasady restrukturyzacji istniejącego zadłużenia. Natomiast postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu przepisów ustawy restrukturyzacyjnej przewiduje udział w nim wierzycieli z mocy samego prawa, czyli niezależnie od ich woli. „Konstrukcja postępowania restrukturyzacyjnego pozwala na wyeliminowanie problemu tzw. »powstrzymywania się od współdziałania«, który zwykle towarzyszy procesom restrukturyzacji nieformalnej. Otóż w sytuacji gdy ma-

jątek dłużnika może w przyszłości nie wystarczyć na zaspokojenie wszystkich roszczeń, wierzyciele jako całość skorzystają na restrukturyzacji, natomiast sytuacja każdego z nich rozpatrywana z osobna ulegnie pogorszeniu (problem tzw. »wspólnej puli«). Z zagadnieniem tym wiąże się niebezpieczeństwo powstrzymywania się przez niektórych wierzycieli od współdziałania z ogółem wierzycieli. Nie można wykluczyć, iż niektórzy wierzyciele mogą podjąć środki windykacyjne celem wyprzedzenia innych kontrahentów dłużnika i uzyskania jak największego zaspokojenia własnej wierzytelności z majątku dłużnika kosztem możliwości zaspokojenia innych wierzycieli»³.

Wspólną cechą czterech „ustawowych” postępowań restrukturyzacyjnych jest dokonywana w ich ramach restrukturyzacja przedsiębiorstwa dłużnika – w pierwszej kolejności jego zobowiązań, następnie majątku i zatrudnienia. Uregulowane prawnie postępowania mają na celu zapewnić wybór formy restrukturyzacji dopasowanej do potrzeb przedsiębiorstwa w trudnej sytuacji finansowej. Wszystkie postępowania restrukturyzacyjne określają zakres wierzytelności objętych układem, propozycje układowe, skutki prowadzenia postępowania, a także zasady zawarcia, zmiany i uchylenia układu⁴.

2.1. Postępowanie o zatwierdzenie układu

Procedura umożliwiająca zawarcie układu z wierzycielami z minimalnym udziałem sądu jest dedykowana dla dłużników, którzy są w stanie uzyskać porozumienie z większością swoich wierzycieli bez udziału sądu. Ustawodawca zabezpiecza jednocześnie interesy wierzycieli poprzez wprowadzenie mecha-

nizmów, które zapobiegałyby niezgodnemu z prawem pomijaniu wierzycieli i uniemożliwieniu im szansy na oddanie głosu. Elementami zabezpieczającymi interesy wierzycieli przede wszystkim są:

- udział w postępowaniu osoby posiadającej licencję doradcy restrukturyzacyjnego,
- wprowadzenie sformalizowanych zasad głosowania warunkującego jego ważność,
- umożliwienie wierzycielom zapoznania się z sytuacją ekonomiczną dłużnika,
- możliwość zgłaszania przez wierzycieli zastrzeżeń co do przebiegu zbierania głosów,
- szczególny wymóg większości niezbędnej do zawarcia układu.

Poprzedzając pracę nad przygotowaniem propozycji układowych w drodze samodzielnego zbierania głosów, dłużnik w pierwszej kolejności zawiera umowę z licencjonowanym doradcą restrukturyzacyjnym o sprawowanie nadzoru nad przebiegiem postępowania, który będzie pełnił funkcje nadzorca układu⁵. Następnie dłużnik dokonuje ustalenia dnia układowego, według którego będzie sporządzane zestawienie wierzytelności objętych układem. Dzień układowy będzie przypadał nie wcześniej niż trzy miesiące i nie później niż dzień przed dniem złożenia wniosku o zatwierdzenie układu. W konsekwencji wierzytelności powstałe po dniu układowym nie będą objęte układem⁶.

Dłużnik przystępując w dalszej kolejności do zbierania głosów wierzycieli posługuje się kartą do głosowania według wzoru stanowiącego załącznik do rozporządzenia ministra sprawiedliwości⁷ pod rygorem uznania głosu

2 Uzasadnienie projektu z 9 października 2014 r. ustawy Prawo restrukturyzacyjne z projektami aktów wykonawczych – zwane dalej uzasadnieniem projektu p.r.; <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/2978B4B7B0ADFEFDC1257D78003BAB71/%24File/2824.pdf>.

3 R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2019.

4 Uzasadnienie projektu p.r., s. 8.

5 Art. 210 ust. 1 p.r.

6 Art. 211 ust. 1 p.r.

7 Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 17 grudnia 2015 r. w sprawie określenia wzoru karty do głosowania w postępowaniu o zatwierdzenie układu (Dz.U. 2015 poz. 2215); <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20150002215/O/D20152215.pdf>.

za nieważny. To, w jaki sposób dłużnik będzie komunikował się z wierzycielami, doręczał karty do głosowania oraz prowadził negocjacje, będzie zależało wyłącznie od przyjętej strategii. Nadzorca układu, czuwając nad prawidłowym przebiegiem głosowania, udziela także wierzycielowi żądanych przez niego informacji w celu umożliwienia oddania głosu po zapoznaniu się z sytuacją majątkową dłużnika oraz możliwościami wykonania układu. Jeśli wierzyciel uzna na podstawie uzyskanych wyjaśnień, że przebieg samodzielnego zbierania głosów odbywa się nieprawidłowo, będzie miał możliwość zgłosić nadzorcę układu zastrzeżenia, które zostaną dołączone do sprawozdania składanego do sądu wraz z wnioskiem o zatwierdzenie układu. Głos wierzyciela pozostaje ważny w okresie trzech miesięcy od oddania głosu do dnia złożenia wniosku dłużnika o zatwierdzenie układu do sądu.

W procedurze samodzielnego zbierania głosów przewidziany jest szczególny wymóg większości niezbędnej do zawarcia układu. Układ zostanie przyjęty, jeżeli zagłosuje za nim większość wierzycieli uprawnionych do głosowania nad układem, posiadających łącznie co najmniej dwie trzecie sumy wierzytelności uprawnionych do głosowania nad układem. Potrzebne jest zatem jednocześnie osiągnięcie dwóch większości: osobowej (ponad 50% uprawnionych głosujących za układem) oraz kapitałowej (posiadanie 2/3 kapitału uprawnionego do głosowania przez wierzycieli, którzy oddali głos za układem)⁸.

W tym postępowaniu istnieje również możliwość głosowania w grupach wierzycieli i przyjęcie układu względem wszystkich wierzytelności pomimo braku uzyskania odpowiedniej większości w pozostałych grupach. W takiej sytuacji układ jest przyjęty, jeżeli wierzyciele

mający łącznie 2/3 sumy wierzytelności przypadających wierzycielom uprawnionym do głosowania nad układem głosowali za przyjęciem układu, a wierzyciele z grupy lub grup, które wypowiedziały się przeciwko przyjęciu układu, zostaną zaspokojeni na podstawie układu w stopniu nie mniej korzystnym niż w przypadku przeprowadzenia postępowania upadłościowego⁹. Każdorazowo możliwość skorzystania z tego rodzaju postępowania będzie przysługiwała dłużnikom, wobec których nie zaistnieje przesłanka negatywna dotycząca sytuacji istnienia wierzytelności spornych uprawnionych do głosowania nad układem, które nie przekraczają 15% sumy wierzytelności uprawnionych do głosowania nad układem.

Po uzyskaniu odpowiedniej większości głosów za układem, stwierdzeniu braku negatywnej przesłanki i powiadomieniu pozostałych wierzycieli, dłużnik będzie składał do sądu wnioski o zatwierdzenie układu, który będzie musiał spełnić wymogi formalne właściwe dla pisma procesowego¹⁰ oraz wynikające z ustawy prawo restrukturyzacyjne¹¹. Na każdym etapie postępowania jest zaangażowany profesjonalny podmiot, tj. doradca restrukturyzacyjny pełniący funkcję nadzorca układu, na którym spoczywa obowiązek złożenia wielu dokumentów. Złożenie m.in. sprawozdania przez nadzorcę będzie miało również ten dodatkowy walor, że wiarygodność takich dokumentów będzie większa. Zdjęcie wielu obowiązków z dłużnika będzie niezmiennie istotne, gdy wniosek będzie składał w szczególności mały przedsiębiorca, dla którego jego prawidłowe sporządzenie powodowałoby w praktyce ogromne trudności. Sąd, zatwierdzając układ, będzie bazował wyłącznie na złożonych dokumentach¹². Przewidziany czas na wydanie przez sąd postanowienia o za-

twierdzenie układu wynosi 2 tygodnie. Na czas uprawnomocnienia się takiego postanowienia nadzorca układu nabędzie uprawnienia nadzorca sądowego¹³.

De lege lata

Wybór postępowania o zatwierdzenie układu daje możliwości szybkiego porozumienia z wierzycielami z minimalnym udziałem sądu. Celem takiego działania jest odformalizowanie negocjacji z wierzycielami przy jednoczesnej kontroli sądowej przy zawieraniu układu. Restrukturyzacja zobowiązań dłużnika następuje zatem zgodnie z prawem i obejmuje całość zadłużenia.

2.2. Przyspieszone postępowanie układowe

Ustawodawca wprowadził dalej idące możliwości w zakresie wdrożenia restrukturyzacji w sytuacji pogłębionego kryzysu finansowego przedsiębiorstwa. W procedurze przyspieszonego postępowania układowego będzie można podjąć szybkie działania, mające na celu ustabilizowanie obsługi bieżących zobowiązań w zaistniałym stanie faktycznym i prawnym, w którym:

- suma wierzytelności spornych uprawnionych do głosowania nad układem nie może być większa niż 15% sumy wierzytelności uprawnionych do głosowania nad układem,
- sporządzenie planu restrukturyzacyjnego i propozycji układowych zostanie dokonane przez niezależnego nadzorcę sądowego wyznaczonego przez sąd,
- niedopuszczalne jest wypowiedzenie poszczególnych umów¹⁴, mających kluczowe znaczenie dla dalszego prowadzenia działalności gospodarczej,

8 P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo Restrukturyzacyjne. Komentarz*, wyd. 6, Warszawa 2020.

9 R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne...*, op. cit.

10 Art. 126 ustawy z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1460, zwanej dalej k.p.c.).

11 Art. 219 i 229 p.r.

12 Uzasadnienie projektu p.r., s. 47.

13 Art. 223 i 224 p.r.

14 Art. 256 ust. 1 i 2 p.r.

- dłużnik uzyska ochronę sądową przed egzekucjami wierzytelności objętych układem.

Przyspieszone postępowanie układowe rozpoczyna się od wniosku złożonego przez dłużnika. Wymogi formalne wniosku¹⁵ są zbliżone do warunków przewidzianych dla wniosku o ogłoszenie upadłości. Dodatkowo wymagane jest złożenie odpisów propozycji układowych dla wszystkich wierzycieli, tak aby umożliwić jak najszybsze wyznaczenie zgromadzenia i powiadomienie wierzycieli, doręczając im odpisy propozycji układowych oraz wykaz wierzytelności spornych, który warunkuje prowadzenie tego rodzaju postępowania¹⁶. Sąd powinien rozpoznać wniosek o otwarcie przyspieszonego postępowania układowego na posiedzeniu niejawnym w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku nieposiadającego braków formalnych¹⁷. Przyspieszając się do treści wniosku, sąd otwiera przyspieszone postępowanie układowe, ustanawiając jednocześnie sędziego komisarza oraz nadzorcę sądowego. Od tego momentu dłużnik jest obowiązany udzielać wszelkich informacji zarówno sędziemu komisarzowi, jak i nadzorcy sądowemu, jakie są potrzebne lub mogą być korzystne dla należytego przebiegu postępowania. Z dniem otwarcia przyspieszonego postępowania układowego powstaje z mocy prawa masa układowa obejmująca składniki materialne i niematerialne (aktywa) należące do dłużnika w dniu otwarcia postępowania, jak i nabyte po tej dacie.

Od dnia otwarcia przyspieszonego postępowania układowego do dnia jego zakończenia albo uprawomocnienia się postanowienia o umorzeniu przyspieszonego postępowania, niedopuszczalne jest:

- spełnienie przez dłużnika albo zarządcę świadczeń wynikających z wierzytelności, które z mocy prawa są objęte układem,

- obciążanie masy układowej hipoteką, prawem zastawu, zastawu rejestrowego, zastawu skarbowego lub hipoteką morską, po dniu otwarcia postępowania w celu zabezpieczenia wierzytelności powstałej przed tym dniem, poza sytuacją złożenia wniosku o wpis ograniczonego prawa rzeczowego na sześć miesięcy przed dniem złożenia wniosku o otwarcie postępowania,
- potrącenie wzajemnych wierzytelności objętych układem pomiędzy dłużnikiem i wierzycielem w sytuacji zaistnienia przesłanek do potrącenia po dniu otwarcia postępowania, za wyjątkiem wierzytelności powstałej na skutek spłaty przez wierzyciela zobowiązania (zabezpieczonego osobiście lub rzeczowo) powstałego przed dniem otwarcia postępowania;
- wypowiedzenie przez wynajmującego lub wydzierżawiającego umowy najmu lub dzierżawy lokalu lub nieruchomości, w których jest prowadzone przedsiębiorstwo dłużnika, bez zezwolenia rady wierzycieli,
- wypowiedzenie umów kredytu w zakresie środków postawionych do dyspozycji kredytobiorcy przed dniem otwarcia postępowania, leasingu, ubezpieczeń majątkowych, umów rachunku bankowego, umów poręczeń, umów obejmujących licencje udzielone dłużnikowi oraz gwarancji lub akredytyw wystawionych przed dniem otwarcia przyspieszonego postępowania,
- wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenia zabezpieczenia roszczenia wynikającego z wierzytelności objętej układem z mocy prawa.

Zasada równego zaspokojenia wierzycieli wymaga ustalenia ich pozycji w przyspieszonym postępowaniu ukła-

dowym według stanu na dzień otwarcia tego postępowania, gdyż spełnianie świadczeń według uznania dłużnika czy powstanie prawa rzeczowego zabezpieczającego wierzytelność zmieniałoby pozycję wierzyciela w postępowaniu na znacznie korzystniejszą.

Układem objęte są wierzytelności w stosunku do dłużnika powstałe przed dniem otwarcia postępowania, a także wierzytelności zabezpieczone przeniesieniem własności rzeczy, wierzytelności lub innego prawa, jak również wierzytelności zabezpieczone hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym i hipoteką morską, a ponadto należności ze stosunku pracy, o ile wierzyciel wyrazi na to zgodę.

Ustawodawca dopuszcza jednak możliwość zabezpieczenia na majątku dłużnika, ale tylko zobowiązania nieobjęte tym układem. Podstawowym typem zobowiązania będzie nowy kredyt zaciągany dla sfinansowania wykonania układu albo restrukturyzacji majątku dłużnika, np. koniecznych ulepszeń w przedsiębiorstwie dłużnika.

Zakazowi wykonywania zobowiązań objętych układem odpowiada niedopuszczalność wszczynania i prowadzenia ich egzekucji po otwarciu przyspieszonego postępowania układowego, które w toku ulegają zawieszeniu z mocy prawa, a następnie umorzeniu w razie prawomocnego zatwierdzenia układu. Zawieszenie postępowania nie skutkuje z mocy prawa uchyleniem dokonanych zajęć. Pozostawienie zajęć stałoby jednak w sprzeczności z zasadą równego zaspokojenia wierzycieli w ramach układu. Natomiast zajęcie rachunków bankowych zdecydowanie utrudnia prowadzenie przedsiębiorstwa – które musi swobodnie korzystać z rachunków bankowych i zgromadzonych na nich środków, celem niezakłóconego regulowania zobowiązań powstałych po otwarciu postępowania. W takiej sytuacji

¹⁵ Art. 227 ust.1 p.r.

¹⁶ Uzasadnienie projektu p.r., s. 49.

¹⁷ Art. 227 ust.1 p.r.

sędzia-komisarz na wniosek dłużnika lub nadzorcy sądowego powinien uchylić zajęcie dokonane przed dniem otwarcia przyspieszonego postępowania układowego w postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym, dotyczącym wierzytelności objętej z mocy prawa układem, jeżeli jest to konieczne dla dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa¹⁸. W przyspieszonym postępowaniu restrukturyzacyjnym wierzyciel posiadający wierzytelność zabezpieczoną rzeczowo na składnikach mienia dłużnika (hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym lub hipoteką morską) może w toku przyspieszonego postępowania układowego prowadzić egzekucję wyłącznie z przedmiotu zabezpieczenia.

Wskazaną zasadę należy stosować również do wierzytelności zabezpieczonej przewłaszczeniem na zabezpieczenie. Zazwyczaj wierzyciel posiadający na przykład zabezpieczenie w postaci hipoteki nie kieruje egzekucji do nieruchomości, lecz do środków zgromadzonych na rachunku bankowym. Taka postawa wierzyciela posiadającego zabezpieczenie rzeczowe wpływa niekorzystnie na dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa przez dłużnika. Wierzyciel rzeczowy uzyskuje w ten sposób nadmiernie uprzywilejowaną pozycję w porównaniu do posiadanego zabezpieczenia. Stąd też istota zabezpieczeń rzeczowych oraz ich zasadne uprzywilejowanie w systemie prawnym nie powinny być podstawą do nadmiernego rozszerzania uprawnień kosztem pozostałych uczestników postępowania w postępowaniu restrukturyzacyjnym – w tym wypadku kosztem nie tylko dłużnika, ale również pozostałych wierzycieli, dla których z możliwością dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa dłużnika bezpośrednio związana jest szansa na uzyskanie większego zaspokojenia. Ponadto sędzia-komisarz na wniosek dłużnika lub nadzorcy sądowego może zawiesić postępowanie egzekucyjne co do wierzytelności nieobjętych z mocy prawa układem, jeżeli egzekucję skier-

owano do przedmiotu zabezpieczenia niezbędnego do prowadzenia przedsiębiorstwa. Łączny czas zawieszenia postępowania egzekucyjnego nie może przekroczyć 3 miesięcy¹⁹.

W przyspieszonym postępowaniu układowym uprzywilejowanym sposobem zaspokojenia wierzyciela jest potrącenie, sprzeciwia się bowiem zasadzie równego traktowania wierzycieli. Z tego względu ograniczono możliwość potrącania wierzytelności dłużnika i jego wierzyciela²⁰. Dopuszczalne jest jednak potrącenie wierzytelności wzajemnych, jeśli obie istniały przed dniem otwarcia przyspieszonego postępowania układowego zarówno co do wierzyciela mającego wierzytelność do potrącenia, jak i do dłużnika.

Możliwe jest również potrącenie wierzytelności wzajemnych, jeżeli dłużnik dłużnika stał się jego wierzycielem w inny sposób niż przez nabycie wierzytelności objętej układem od osoby trzeciej, np. poprzez wzajemne relacje handlowe prowadzone po otwarciu postępowania. W takiej sytuacji potrąceniu nie podlega wierzytelność objęta układem, czyli zasada równości wierzycieli nie jest naruszana. Dopuszczalne jest także potrącenie wierzytelności powstałej w wyniku nabycia wierzytelności przez zapłatę długu, za który nabywca odpowiadał osobiście lub rzeczowo – o ile odpowiedzialność za dług powstała przed otwarciem przyspieszonego postępowania układowego. Odpowiedzialność rzeczowa to zastaw, hipoteka lub przewłaszczenie na zabezpieczenie, ustanowione na majątku osoby, która nie była dłużnikiem osobistym dłużnika na zabezpieczenie długu osoby trzeciej²¹.

Ułatwieniem dłużnikowi działalności w czasie postępowania jest ograniczenie swobody woli kontrahenta dłużnika w zakresie wykonywania uprawnień skutkujących rozwiązaniem niektórych rodzajów

stosunków prawnych z dłużnikiem. Ograniczenia w wykonywaniu uprawnień kształtujących przez kontrahenta dłużnika nie mają zastosowania w przypadku, gdy podstawą wypowiedzenia umowy jest niewykonywanie przez dłużnika po dniu otwarcia przyspieszonego postępowania układowego zobowiązań umownych nieobjętych układem lub inna okoliczność przewidziana w umowie, jeżeli zaistniały po dniu otwarcia postępowania. Przykładowo jeśli dłużnik zaprzestał regulowania czynszu najmu z części wierzytelności powstałej po dniu otwarcia postępowania jako wierzytelności pozaukładowej, wynajmujący nabędzie prawo do wypowiedzenia umowy najmu²².

„Ograniczenia w wypowiedzaniu umów odnoszą się do kategorii wskazanych umów, których przedmiot jest związany ściśle z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Otwarcie przyspieszonego postępowania układowego będzie miało na celu również swoiste spetryfikowanie sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa dłużnika do czasu podjęcia decyzji przez ogół wierzycieli co do dalszego losu dłużnika i ewentualnego przyjęcia układu. Celowi temu służy wykluczenie możliwości wypowiedzenia umowy najmu lub dzierżawy, a także umów kredytu, leasingu, ubezpieczeń majątkowych, umów rachunku bankowego, umów poręczeń i gwarancji bankowych oraz akredytyw, jak również umów obejmujących licencje udzielone dłużnikowi. Ochrona dłużnika nie powinna jednak sięgać aż do wykluczenia prawa do wypowiedzenia umowy nawet w sytuacji, gdyby dłużnik w dalszym ciągu po otwarciu postępowania nie regulował swoich wynikających z tych umów zobowiązań nieobjętych układem. Stanowiłoby to ewidentne, nieuzasadnione zaburzenie uprawnień obu stron umowy, niezgodne z konstytucyjnymi zasadami. Okoliczności zaistniałe po otwarciu postępowania mogą zatem być podstawą wypowiedzenia umowy – art. 256 ust. 3 p.r.”²³.

18 Art. 259 p.r.; P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo Restrukturyzacyjne...*, op. cit.

19 Art. 260 ust. 1 i 2 p.r.

20 Art. 246 p.r.; P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo Restrukturyzacyjne...*, op. cit.

21 Art. 253, ust. 1 i 2 p.r.

22 Art. 256 p.r.; R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne...*, op. cit.

23 Uzasadnienie projektu p.r., s. 49.

Szybkość tego rodzaju postępowania restrukturyzacyjnego jest podyktowana m.in. nałożeniem terminu 2 tygodni, liczonego od dnia otwarcia przyspieszonego postępowania układowego, na sporządzenie przez nadzorcę sądowego i złożenie sędziemu-komisarzowi:

- planu restrukturyzacyjnego uwzględniającego propozycje restrukturyzacji przedstawione przez dłużnika;
- spisu wierzytelności;
- spisu wierzytelności spornych. Złożenie wymaganych dokumentów umożliwia wyznaczenie terminu zgromadzenia wierzycieli w celu przyjęcia układu.

De lege lata

Zakreślone stosunkowo krótkie terminy instrukcyjne dla sądu – 1 tydzień – na rozpoznanie wniosku o otwarcie przyspieszonego postępowania oraz 2 tygodnie od jego otwarcia dla nadzorcy sądowego w celu złożenia kompletu dokumentacji, mają umożliwić przeprowadzenie tego rodzaju postępowania restrukturyzacyjnego w terminie od 2 do 4 miesięcy²⁴. Dodatkowo ograniczenie postępowań egzekucyjnych skutkujące utrzymaniem płynności finansowej oraz zapewnienie ciągłości działalności poprzez uniemożliwienie wypowiedzenia kluczowych umów związanych z prowadzonym przedsiębiorstwem urealnia szansę na skuteczne przeprowadzenie restrukturyzacji, a następnie wykonanie przyjętego układu. Cały proces restrukturyzacji musi jednak zostać przeprowadzony w ścisłej i terminowej współpracy wszystkich zaangażowanych stron.

2.3. Postępowanie układowe

Postępowanie układowe jest przeznaczone dla przedsiębiorców, którzy:

- nie mogą skorzystać ani z postępo-

wania o zatwierdzenie układu zawartego w drodze samodzielnego zbierania głosów, ani z przyspieszonego postępowania układowego, gdyż suma wierzytelności spornych uprawniających do głosowania nad układem przekracza 15% sumy wierzytelności uprawniających do głosowania nad układem,

- uprawdopodobnią zdolność do bieżącego zaspokajania kosztów postępowania i zobowiązań powstałych po otwarciu postępowania układowego.

Z założenia ten rodzaj postępowania restrukturyzacyjnego jest procedurą dłuższą. Stąd też w sytuacji przekroczenia ustalonego progu wierzytelności spornych będzie możliwe uzyskanie korzyści związanych z ochroną przed egzekucją, jak i kluczowymi kontrahentami w większym wymiarze czasowym. Ustawodawca równoważy jednak przyznanie ochrony dłużnikowi w dłuższym okresie, ustalając zasadę, zgodnie z którą dłużnik jest zobowiązany uprawdopodobnić zdolność do bieżącego zaspokajania kosztów postępowania układowego i zobowiązań powstałych po dniu jego otwarcia. Jeśli dłużnik nie uprawdopodobni w sposób należyty takiej zdolności, sąd restrukturyzacyjny powinien oddalić wniosek o otwarcie postępowania układowego. Dłużnik powinien przedstawić natomiast rachunek wpływów oraz wydatków przewidywanych i możliwych do zaistnienia po otwarciu postępowania. Z wyliczeń powinno wynikać, iż w całym czasie trwania postępowania przychody wystarczą na pokrycie kosztów i zobowiązań.

Wniosek o otwarcie postępowania układowego rozpoznaje się w terminie dwóch tygodni od dnia złożenia wniosku, chyba że istnieje konieczność wyznaczenia rozprawy. W takim przypadku wniosek rozpoznaje się w terminie sześciu tygodni²⁵. Skutki otwarcia postępowania

układowego są analogiczne do skutków otwarcia przyspieszonego postępowania układowego (art. 238-256 p.r.)²⁶, z tą różnicą, że w terminie 1 miesiąca od dnia otwarcia postępowania nadzorca sądowy ustali skład masy układowej poprzez sporządzenie spisu inwentarza, sporządzi i złoży sędziemu-komisarzowi plan restrukturyzacyjny, uwzględniający propozycje restrukturyzacji zaproponowane przez dłużnika oraz spis wierzytelności²⁷.

Sędzia-komisarz niezwłocznie po złożeniu planu restrukturyzacyjnego oraz zatwierdzeniu spisu wierzytelności wyznacza termin zgromadzenia wierzycieli w celu głosowania nad układem²⁸. W postępowaniu układowym to dłużnik jest pomysłodawcą przyjętej koncepcji restrukturyzacji, gdyż w oparciu o jego propozycje restrukturyzacji nadzorca sądowy przygotowuje plan restrukturyzacji. Nadzorca natomiast nadaje kształt planowi restrukturyzacyjnemu, który spełnia wymogi formalnoprawne i zawiera argumentację wymaganą ustawą. W odróżnieniu od przyspieszonego postępowania układowego, sumy uzyskane w zawieszonym z mocy prawa postępowaniu egzekucyjnym, w chwili otwarcia postępowania układowego, a jeszcze niewydane, przelewać się będą do masy układowej niezwłocznie po wydaniu postanowienia o otwarciu postępowania układowego²⁹.

De lege lata

Czas trwania postępowania układowego szacuje się na okres od 6 do 10 miesięcy. W sytuacji przekroczenia 15% progu wierzytelności spornych należy spodziewać się, iż postępowanie nie zakończy się w krótkim terminie przewidzianym dla przyspieszonego postępowania układowego. Dlatego też ustawodawca wprowadził odrębne postępowanie dla tych dłużników, którzy w sposób stosunkowo szybki powinni

²⁴ Uzasadnienie projektu p.r., s. 52.

²⁵ Art. 270, ust. 1 i 2 p.r.

²⁶ Art. 273 p.r.

²⁷ Uzasadnienie projektu p.r., s. 53 i 54.

²⁸ Art. 281 p.r.

²⁹ Art. 278, ust. 1-3 p.r.

przeprowadzić postępowanie restrukturyzacyjne w przypadku mniejszej liczby wierzytelności spornych – przyspieszone postępowanie układowe – oraz dłużników uwikłanych np. w spory sądowe, które z podstawy powodują wydłużenie całego procesu restrukturyzacji – postępowanie układowe. Pomimo wielu regulacji wspólnych dla tych dwóch typów postępowań restrukturyzacyjnych, istotną rolę odgrywa we wprowadzeniu kryterium rozróżniającego zdyscyplinowanie dłużnika w zakresie tempa podejmowanych działań, jak i ochrona praw wierzycieli.

2.4. Postępowanie sanacyjne

Postępowanie sanacyjne jest dedykowane dla tych przedsiębiorców, których sytuacja powoduje, że nie będą w stanie zawrzeć układu z wierzycielami w ramach wcześniej opisanych postępowań. Takie przypadki mogą się zdarzyć, gdy wierzyciele stwierdzą, że dłużnik nie jest w stanie wykonać zaproponowanego układu lub propozycje układowe nie będą dla nich akceptowalne, albo w innych postępowaniach czas na pozyskiwanie finansowania jest zbyt krótki. Postępowanie sanacyjne przewiduje zastosowanie szczególnych instrumentów prawnych, umożliwiających istotną poprawę sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa na tyle, że będzie realne wykonanie zaproponowanego układu lub zaproponowane zostaną wierzycielom bardziej korzystne propozycje układowe. Ten rodzaj postępowania restrukturyzacyjnego charakteryzuje się w szczególności możliwością:

- odstąpienia od niekorzystnych dla dłużnika umów,
- zredukowania poziomu zatrudnienia do aktualnych potrzeb,
- sprzedaży zbędnych składników majątkowych ze skutkiem sprzedaży egzekucyjnej,
- rozszerzenia ochrony przed możli-

wością egzekucji z całego majątku dłużnika,

- odebrania dłużnikowi zarządu własnego i ustanowienia profesjonalnego zarządcy,
- podjęcia działań restrukturyzacyjnych jeszcze przed zgromadzeniem wierzycieli.

Wniosek o otwarcie postępowania sanacyjnego może złożyć dłużnik oraz wierzyciel. Warunkiem otwarcia postępowania sanacyjnego, podobnie jak postępowania układowego, będzie uprawdopodobnienie zdolności dłużnika do bieżącego zaspokajania kosztów postępowania i zobowiązań powstałych po jego otwarciu. Wydając postanowienie o otwarciu postępowania sanacyjnego, sąd odbiera zarząd własny dłużnikowi i wyznacza zarządcę, którym jest licencjonowany doradca restrukturyzacyjny. „Podkreślić należy, że osoba zarządcy oraz konieczność uzyskiwania akceptacji sędziego-komisarza na działania zaplanowane w planie restrukturyzacyjnym będą gwarancją, iż interes dłużnika nie będzie chroniony za wszelką cenę, lecz zostaną uwzględnione słuszne prawa nie tylko wierzycieli, ale również pracowników i kontrahentów dłużnika”³⁰.

Jeżeli skuteczne przeprowadzenie postępowania sanacyjnego wymaga osobistego udziału dłużnika lub jego reprezentantów, a jednocześnie dają oni gwarancję należytego sprawowania zarządu, sąd może zezwolić dłużnikowi na wykonywanie zarządu nad całością lub częścią przedsiębiorstwa w zakresie nieprzekraczającym zakresu zwykłego zarządu³¹.

Należy zwrócić uwagę na duże możliwości dostosowania sposobu zarządzania przedsiębiorstwem do konkretnych za potrzebowań dłużnika oraz wierzycieli. Realizacji przyjętych założeń ma służyć przed wszystkim wprowadzenie do postępowania profesjonalnego zarządcy, który w zależności od możliwości opera-

cyjnych dłużnika będzie działał z określonymi uprawnieniami na rzecz poprawy sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa przy jednoczesnym zapewnieniu realizacji praw mających na celu poszanowanie interesów wszystkich uczestników zainteresowanych skutecznym przeprowadzeniem restrukturyzacji.

Postępowanie sanacyjne jest w wielu aspektach zbliżone do pozostałych postępowań restrukturyzacyjnych przy wyraźnie wskazanych przez ustawodawcę dodatkowych rozwiązaniach prawnych, możliwych do zastosowania. Mianowicie zarządca może odstąpić od umowy wzajemnej, która nie została wykonana w całości lub części przed dniem otwarcia postępowania sanacyjnego, za zgodą sędziego-komisarza, jeżeli świadczenie drugiej strony wynikające z tej umowy jest świadczeniem niepodzielnym. Jeśli świadczenie drugiej strony wynikające z umowy wzajemnej jest świadczeniem podzielnym, zarządca może odstąpić od takiej umowy, w zakresie, w jakim świadczenie drugiej strony miało zostać wykonane po dniu otwarcia postępowania sanacyjnego³². Zarządca otrzymuje tym samym uprawnienia podobne do uprawnień syndyka, jakich ani dłużnik, ani inny organ nie posiada w pozostałych postępowaniach restrukturyzacyjnych³³. Wszczęcie postępowania sanacyjnego może być więc szansą na zakończenie niekorzystnych umów. Skutki odstąpienia przez syndyka od umowy regulują częściowo zarówno normy ustawy prawo restrukturyzacyjne, jak i stosowane odpowiednio przepisy prawa.

Jeżeli więc zarządca odstąpił od umowy, druga strona (kontrahent dłużnika w restrukturyzacji) może:

- żądać zwrotu świadczenia spełnionego po otwarciu postępowania sanacyjnego, a przed dojściem do niej oświadczenia o odstąpieniu od

30 Uzasadnienie projektu p.r., s. 55.

31 Art. 288 p.r.

32 Art. 298 p.r.

33 Art. 298 p.r.; R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne...*, op. cit.

umowy, jeżeli świadczenie to znajduje się w majątku dłużnika;

- jeżeli jest to niemożliwe, druga strona może dochodzić jedynie wierzytelności z tytułu wykonania zobowiązania i poniesionych strat. Wierzytelności te nie są objęte układem.

Powstaje zasadnicze pytanie, czy restrukturyzacja takich zobowiązań nie przyczyni się do powstania dodatkowych obciążeń finansowych. Ustawodawca posłużył się sformułowaniem „poniesione straty”, co oznacza, że wierzycielowi będzie przysługiwało roszczenie odszkodowawcze zarówno w granicach *damnum emergens* (straty) i *lucrum cessans* (utraconych korzyści) przy zaistnieniu adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy zdarzeniem a powstałą szkodą (przesłanka powstania odpowiedzialności i podstawa określenia wysokości odszkodowania)³⁴. Każdorazowo należy zatem przeanalizować, jakie konsekwencje powstaną na skutek podjętych działań na gruncie obowiązującego ustawodawstwa. Analiza prawna przedstawionej problematyki prowadzi do wniosku, że odstępowania od powstania obowiązku odszkodowawczego mogą wynikać z samej umowy, przepisów k.c., a także innych aktów prawnych. Należy brać pod uwagę również jako szkodę skutki przypadku, czyli zdarzenia, na które dłużnik nie ma żadnego bezpośredniego wpływu, pod warunkiem jednak, że szkoda by nie nastąpiła, gdyby zobowiązanie było należycie wykonane. W prawie cywilnym odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania opiera się na zasadzie winy. Tytułem przykładu wskazuje się, że wystąpienie siły wyższej jest okolicznością niezawinioną przez strony umowy, stąd też niewykonanie zobowiązań umownych z takiego powodu

nie powoduje odpowiedzialności odszkodowawczej, jeśli zostanie wykazany związek przyczynowy pomiędzy niewykonaniem umowy a wystąpieniem siły wyższej (*vis maior*).

Z drugiej strony nie bez znaczenia dla kształtowania bieżących zobowiązań dłużnika ma regulacja obowiązująca zarówno w przyspieszonym postępowaniu układowym, postępowaniu układowym, jak i postępowaniu sanacyjnym, zgodnie z którą postanowienia umowy zastrzegające na wypadek złożenia wniosku o otwarcie jednego ze wskazanych postępowań lub jego otwarcie, zmiana lub rozwiązanie stosunku prawnego, którego stroną jest dłużnik, są nieważne³⁵. „Regulacja ta potwierdza kogentywny charakter przepisów ustawy. Ustawa ma monopol na określanie wpływu postępowania restrukturyzacyjnego na byt stosunków prawnych. Ani dłużnik, ani jego kontrahent nie mogą modyfikować ani rozwiązywać stosunków prawnych na wypadek postępowania restrukturyzacyjnego”³⁶.

Opisane regulacje oznaczają, że zarządca w postępowaniu sanacyjnym może podejmować działania zmierzające do rozwiązania stosunków prawnych zgodnie z interesem dłużnika, np. w sytuacji istnienia wieloletnich umów obciążonych konsekwencjami finansowymi w razie ich zerwania poza postępowaniem restrukturyzacyjnym bądź nawet w sytuacji zapisów umownych uniemożliwiających ich przerwanie. „Przepis art. 298 p.r. ma zastosowanie także do umów wzajemnych, w których świadczenie jednej ze stron ma charakter ciągły. W takim wypadku bowiem świadczenie tej strony należy uważać za wykonane z chwilą rozpoczęcia świadczenia ciągłego. Tego typu umowy (dostawa wody, energii, gazu, odbiór nieczystości, ale również najem lub dzier-

żawa) wiążą zatem obie strony do chwili ich wypowiedzenia w trybie umownym przez zarządcę lub drugą stronę, a należności przypadające za okres po otwarciu postępowania sanacyjnego zalicza się do kosztów postępowania sanacyjnego. W wypadku jednak gdy ich kontynuowanie nie jest dla masy sanacyjnej korzystne ekonomicznie, zarządca za zezwoleniem sędziego-komisarza może od nich odstąpić także wtedy, gdy zgodnie z umową byłoby to niedopuszczalne”³⁷. Tym samym dłużnik uzyskuje w związku z wdrożeniem postępowania sanacyjnego bardzo mocne instrumenty prawne, ingerujące w kształtowanie wzajemnych zobowiązań i implementację zaplanowanych działań.

Z dniem otwarcia postępowania sanacyjnego mienie służące prowadzeniu przedsiębiorstwa oraz mienie należące do dłużnika stają się masą sanacyjną³⁸. Z chwilą otwarcia postępowania sanacyjnego postępowania egzekucyjne skierowane do majątku dłużnika wchodzącego w skład masy sanacyjnej ulegają zawieszeniu z mocy prawa. Jeżeli jest to konieczne dla dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa, sędzia-komisarz na wniosek zarządy lub dłużnika może uchylić takie zajęcie. Niedopuszczalne jest także wszczynanie nowych egzekucji względem masy sanacyjnej³⁹.

Daleko idąca ochrona przed egzekucją w postępowaniu sanacyjnym uniemożliwia w trakcie jego trwania zaspokojenie wierzytelności nawet z tych składników majątku, które zostały obciążone rzeczowo, np. hipoteką czy zastawem, co jest dalej posuniętą ingerencją w ograniczeniu prawa wierzycieli w stosunku do możliwości, jakie im przysługują w egzekucji z masy układowej w pozostałych postępowaniach restrukturyzacyjnych.

34 Art. 361 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks Cywilny (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1145, dalej: k.c.).

35 Art. 247 w zw. z art. 295 p.r.

36 Art. 247 p.r.; R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne...*, op. cit.

37 Art. 298 p.r.; P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo Restrukturyzacyjne...*, op. cit.

38 Art. 294 p.r.

39 Art. 312, ust. 1-3 p.r.

Restrukturyzacja w ramach postępowania sanacyjnego może sprowadzać się do restrukturyzacji majątkowej. Niejednokrotnie w trakcie wzmożonej aktywności działalności przedsiębiorstwa nabywane są składniki majątku mające na celu rozwój podstawowego profilu działalności, ale także czynione są nakłady inwestycyjne z zamiarem dywersyfikacji źródeł przychodu czy lokaty kapitału.

W sytuacji zagrożenia niewypłacalności i wdrożenia postępowania sanacyjnego zasadne będzie przeprowadzenie audytu w zakresie stanu majątkowego i związanych z tym kosztów. Może okazać się w konkretnym przypadku, że pozbycie się składników mienia, które nie są niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej, a które generują wysokie koszty ich utrzymania (np. koszty kredytu, podatki, ubezpieczenia itp.) będzie korzystnie wpływać na założenia związane z przywróceniem wypłacalności, przyjęte w planie restrukturyzacyjnym. Przeprowadzenie takich działań może oznaczać również pozyskanie dodatkowych środków. Sprzedaż likwidacyjna w postępowaniu sanacyjnym może zostać dokonana przez zarządcę, jeżeli sędzia-komisarz wyraził na to zgodę w po-

stawieniu i określił warunki zbycia. Przedmiotem takiej sprzedaży mogą być nieruchomości, rzeczy ruchome, prawa, zespół składników mienia dłużnika czy nawet zorganizowana część przedsiębiorstwa dłużnika. Sprzedaż likwidacyjna zarządcy wywołuje takie skutki, jak sprzedaż dokonana przez syndyka w postępowaniu upadłościowym⁴⁰.

Ustawa z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (dalej: u.p.u.) reguluje z kolei sprzedaż dokonaną w postępowaniu, odwołując się do skutków sprzedaży egzekucyjnej⁴¹. Skutki sprzedaży dokonanej w postępowaniu sanacyjnym podlegają zatem przepisom prawa restrukturyzacyjnego, prawa upadłościowego i prawa egzekucyjnego. Odnośnie do skutków sprzedaży rzeczy ruchomych następuje odesłanie do przepisów kodeksu postępowania cywilnego⁴². Reasumując, nabycie rzeczy ruchomej od syndyka następuje bez żadnych obciążeń, wygasa więc zastaw na rzeczy ruchomej, prawo użytkowania itp. Nabywcy nie przysługują natomiast roszczenia z tytułu rękojmi za wady. Sprzedaż nieruchomości w tym trybie powoduje wygaśnięcie m.in. praw oraz praw i roszczeń osobistych ujawnionych przez wpis do

księgi wieczystej. „Jednocześnie prawa wierzyciela zabezpieczonego rzeczowo będą w pełni zachowane, gdyż zarządca zobowiązany będzie w takim przypadku sporządzić odrębny plan podziału sum uzyskanych ze sprzedaży rzeczy, wierzytelności i praw obciążonych hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym i hipoteką morską zgodnie z u.p.u.”⁴³.

De lege lata

Postępowanie sanacyjne umożliwia dłużnikowi przeprowadzenie działań sanacyjnych oraz zawarcie układu po sporządzeniu i zatwierdzeniu spisu wierzytelności. Działaniami sanacyjnymi są czynności prawne i faktyczne, które zmierzają do poprawy sytuacji ekonomicznej dłużnika i mają na celu przywrócenie dłużnikowi zdolności do wykonywania zobowiązań, przy jednoczesnej ochronie przed egzekucją⁴⁴. Definicja legalna tego rodzaju postępowania restrukturyzacyjnego wyznacza ramy działania, które odbywają się na podstawie planu restrukturyzacyjnego, sporządzonego w terminie miesiąca od dnia otwarcia postępowania przez zarządcę działającego w porozumieniu z dłużnikiem.

40 Art. 323 p.r.; R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne...*, op. cit.

41 Art. 313 ust. 1 u.p.u. (t.j. Dz.U. 2019 poz. 498).

42 Art. 313 ust. 1 zd. 1 u.p.u. w zw. z art. 879 k.p.c.

43 Uzasadnienie projektu p.r., s. 57.

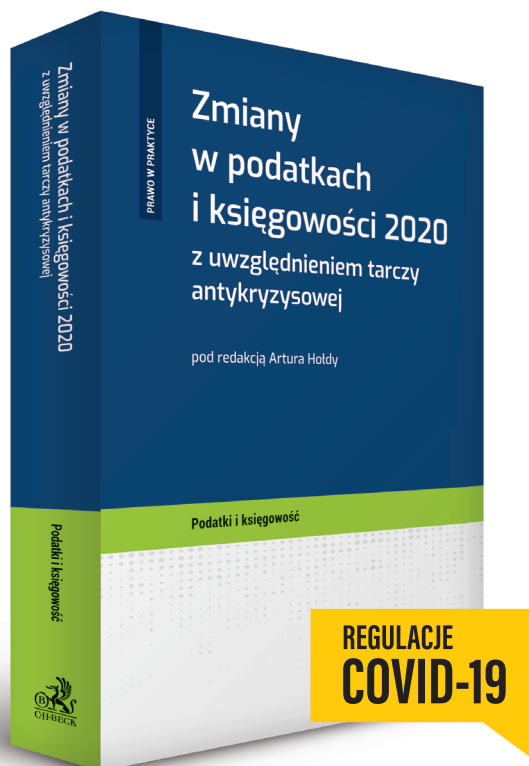
44 Art. 3, ust. 5-6 p.r.

Summary

Michał Zawila

Types of restructuring proceedings in the aspect of the enterprise insolvency

Economic life still surprises. It is impossible to predict the threats to the enterprise that can change the current order and continuity of business at one moment. On the basis of Polish legislation, current regulations have been introduced to regulate and organize activities aimed at overcoming the undesirable situation of the economic crisis. Only a quick and decisive response will be an opportunity to overcome the problems encountered. In the near future, more far-reaching legal instruments will probably be proposed and implemented to accelerate the effects of restructuring under this restructuring law. Starting the writing of this study, economic reality has not yet suffered the effects of the national and global crisis associated with the epidemic status. At present, the forecast scale of entities that have experienced or will soon become insolvent will probably exceed the possibilities of commercial courts dedicated to supervision over ongoing restructuring proceedings in their current form.



Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej

2020 r. | 450 str. | 179 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Książka stanowi doskonałe narzędzie pracy dla głównych księgowych spółek, biur rachunkowych, doradców podatkowych, biegłych rewidentów, przedsiębiorców oraz głównych księgowych fundacji i stowarzyszeń.

Obecnie możemy zaobserwować wzmożone zmiany prawne zmierzające do ograniczenia gospodarczych skutków pandemii COVID-19. Ustawodawca wprowadza kolejne rozwiązania legislacyjne określane jako „tarcze antykryzysowe”, których głównym celem jest wsparcie państwa w utrzymaniu płynności finansowej jednostek gospodarczych.

Publikacja zawiera:

- szczegółowy opis **zmian związanych z kolejnymi tzw. tarczami antykryzysowymi**,
- kompleksowe **omówienie najważniejszych zmian w zakresie PIT, CIT, VAT, Ordynacji podatkowej** i innych przepisach podatkowych, **ZUS, prawie bilansowym**, prawie pracy, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2020 r.,
- praktyczne **tabele** wyszczególniające wszystkie zmiany, jakie weszły w życie w III kwartale 2019 r. oraz w 2020 r.,
- wskazanie **przełomowych wyroków sądowych NSA**, które mają wpływ na praktykę działalności gospodarczej,
- wyjaśnienie **podstawowych problemów** związanych ze stosowaniem nowych przepisów przy wykorzystaniu **licznych przykładów**,
- **odwołania do komunikatów MF** oraz **wyjaśnień podatkowych MF** (m.in. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności, białej listy podatników, podatku u źródła, czy też użytkowania samochodów osobowych),
- przedstawienie najważniejszych **interpretacji podatkowych** oraz wyjaśnień MF w zakresie opisywanych zagadnień,
- **projektowane zmiany**, jakie ustawodawca zamierza wprowadzić w 2020 r. (transakcje wewnątrzwspólnotowe, podatek u źródła i inne).

www.ksiegarnia.beck.pl

e-mail: kontakt@beck.pl, tel. 81 46 13 300



Tomasz Tyczyński

Konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego Małopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych, specjalizujący się w zakresie podatków dochodowych, podatku od towarów i usług i zagadnień związanych z cenami transferowymi. Absolwent prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz studiów podyplomowych z zakresu Finansów i Rachunkowości na Wydziale Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Szkoleniowiec i autor wielu artykułów o tematyce podatkowej.

Słowa kluczowe: kasy fiskalne online, kasy rejestrujące, kasy wirtualne, podatnicy, ewidencja, usługi, towary, ustawa o podatku od towarów i usług, działalność gospodarcza, Centralne Repozytorium Kas, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KASY FISKALNE ONLINE

W dniu 15 marca 2019 r. została uchwalona ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach¹ (dalej: u.z.p.t.u.), która wprowadziła obowiązek stosowania kas online w miejsce tradycyjnych urządzeń fiskalnych. Zmiany są związane ze stałą walką ustawodawcy o uszczelnienie systemu podatkowego. Nowe rozwiązania mają umożliwić organom podatkowym uzyskanie wiedzy na temat bieżącej sprzedaży detalicznej. Obecnie kontrola paragonów fiskalnych, ze względu na ich liczbę oraz formę papierową, jest praktycznie niemożliwa. Wprowadzenie kas online sprawia, że dostęp do tych danych jest nie tylko prostszy, ale również pozwala organom na bieżąco kontrolować informacje o transakcjach podatników – w tym np. o liczbie paragonów anulowanych lub okresach, w których brak jest ewidencjonowania sprzedaży. Dane takie mogą posłużyć do skuteczniejszego wytypowania podatnika do kontroli.

1. Branże objęte nowym obowiązkiem

Przepisy weszły w życie 1 maja 2019 r. Podatnicy od tego terminu mogą już dobrowolnie używać kas online. Firmy nie są jednak zobowiązane do wymiany kas rejestrujących od razu, z wyjątkiem branż określonych wprost w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: u.p.t.u.). Wskazać w tym miejscu należy art. 145b u.p.t.u. Zgodnie z jego treścią podatnicy muszą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas online w terminie od 1 stycznia 2020 r. – w stosunku do:

1) świadczenia usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,

2) sprzedaży benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych.

Od 1 lipca 2020 r. obowiązek ten będzie również dotyczył:

1) świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjo-

¹ Dz.U. 2019 poz. 675.

² T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

narne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania,

2) sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych.

Od 1 stycznia 2020 r. kasy online muszą być stosowane do świadczenia usług:

- 1) fryzjerskich,
- 2) kosmetycznych i kosmetologicznych,
- 3) budowlanych,
- 4) w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,
- 5) prawniczych,
- 6) związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu do tych miejsc (np. klub fitness).

Z zawartego w art. 145b u.p.t.u. katalogu można domniemywać, że według MF to właśnie w wymienionych w nim branżach dochodzi do największych nadużyć. Stąd też zasadna wydaje się teza, że organy podatkowe będą uważniej przyglądały się właśnie tym sektorom sprzedaży detalicznej.

Zgodnie z poniżej zaprezentowaną interpretacją indywidualną Dyrektora KIS, wymianą kas objęte są również sklepy spożywcze, które w swojej ofercie mają usługi związane z żywnością wyłącznie świadczone przez stacjonarne placówki gastronomiczne (np. sprzedaż hot dogów czy zapiekanek).

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2019 r.³

Zatem, w przedmiotowej sprawie punkty sprzedaży (sklepy), które prowadzi Wnioskodawca (w miejscu świadczenia usługi handlowej), gdzie sprzedawane są zapiekanki,

hot dogi, tortille i panini należy uznać za punkt gastronomiczny. Tym samym, mając na uwadze powyższe regulacje prawne wynikające z powołanych przepisów, należy stwierdzić, że skoro – jak wynika z opisu sprawy – w ramach prowadzonych sklepów Wnioskodawca prowadzi również punkt sprzedaży usług gastronomicznych, to stosownie do zapisu art. 145b ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. będzie zobowiązany do prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej od 1 lipca 2020 r. przy użyciu kasy online, tj. kasy umożliwiającej połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, z uwzględnieniem przepisu art. 145b ust. 2 u.p.t.u.

Tym samym w przypadku, kiedy podatnik łączy sprzedaż objętą stosowaniem kas online z taką, w stosunku do której brak jest tego wymogu, będzie on objęty opisywanym obowiązkiem wymiany kasy. Jednak jeśli sprzedaż jest prowadzona np. w oddziale podatnika, który nie świadczy usług oraz nie sprzedaje towarów, dla których obligatoryjne będzie stosowanie kas online, to w tych punktach nie będzie konieczności posiadania kas online. Potwierdzeniem tego jest poniżej zaprezentowana interpretacja indywidualna Dyrektora KIS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 listopada 2019 r.⁴

Jak już wcześniej wskazano, obowiązek ten stosuje się tylko do kas rejestrujących, przy zastosowaniu których jest prowadzona ewidencja sprzedaży towarów lub świadczenia usług wymienionych w art. 145b ust. 1 u.p.t.u. W tym miejscu należy wskazać, że prowadzona w filii Wnioskodawcy sprzedaż części i akcesoriów do środków transportu nie

została wymieniona w przepisie art. 145b ust. 1 u.p.t.u. jako sprzedaż, której dokonywanie zobowiązuje do wymiany kasy na kasę online w określonym w tym przepisie terminie. Mając na uwadze regulacje prawne wynikające z powołanych przepisów należy stwierdzić, że w zakresie działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę w „dodatkowym miejscu”, ewidencja sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej z elektronicznym zapisem kopii może nadal być prowadzona. Jak Wnioskodawca bowiem sam wskazał, w prowadzonej filii dokonywana jest tylko sprzedaż części i akcesoriów do środków transportu. Zatem w związku z tym, że sprzedaż towarów realizowana przez Wnioskodawcę w „dodatkowym miejscu” prowadzenia działalności nie została wymieniona w art. 145b ust. 1 u.p.t.u. jako sprzedaż obligująca do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas online, Wnioskodawca nadal może w tym punkcie stosować kasę rejestrującą z elektronicznym zapisem kopii.

(...)

Z opisu sprawy jednoznacznie wynika, że Wnioskodawca nie dokonuje sprzedaży towarów i usług wymienionych w przepisie art. 145b ust. 1 u.p.t.u. Jak wskazał Wnioskodawca, prowadzona przez niego działalność polega na sprzedaży używanych motocykli bądź ich części. Po zakupie motocykla Wnioskodawca dokonuje jego sprzedaży bądź naprawia go, jeśli jest uszkodzony, a następnie sprzedaje. Wnioskodawca zaznaczył, że faktycznie nie świadczy usług naprawy pojazdów silnikowych będących własnością klienta; jak podkreślił, naprawia jedynie własny, zakupiony w celu odsprzedaży motocykl. Wnioskodawca dokonuje

3 Sygn. 0112-KDIL2-2.4012.490.2019.1.AKR, Legalis.

4 Sygn. 0111-KDIB3-2.4012.603.2019.1.MN.

dostawy towarów, a nie świadczenia usług. W tym miejscu należy wskazać, że sprzedaż używanych motocykli bądź ich części nie została wymieniona w przepisie art. 145b ust. 1 u.p.t.u. jako sprzedaż, której dokonywanie zobowiązuje do wymiany kasy na kasę online w określonym w tym przepisie terminie.

W powyższej interpretacji słusznie uznano, że jeśli podmiot wykonuje usługi naprawy towarów, które są następnie sprzedawane, to nie ma obowiązku stosowania kas online. Tym samym większość przedsiębiorców odkupujących używane samochody i naprawiających je we własnym zakresie nie ma obowiązku stosowania kas online.

2. Terminy korzystania z kas fiskalnych bez funkcji online

Podatnicy mogą nadal korzystać z kas elektronicznych lub tych z papierowym zapisem kopii w zakresie niewymienionym w art. 145b ust. 1 u.p.t.u. Jednak potwierdzenia spełnienia funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas rejestrujących:

- 1) są wydawane dla kas rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii – do 31 grudnia 2022 r.,
- 2) były wydawane dla kas rejestrujących z papierowym zapisem kopii – do 31 sierpnia 2019 r.

Tym samym stare typy kas można nadal zakupić (do terminu wskazanego powyżej) oraz używać do momentu utraty ważności potwierdzenia o spełnieniu funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas rejestrujących. Obligatoryjnie kasy online muszą wprowadzić podatnicy zawodów i branż wskazanych w art. 145b u.p.t.u. W przypadku branż niewymienionych w art. 145b u.p.t.u., kasy fiskalne niebędące kasami online będą eliminowane z obrotu wraz z upływem czasu. Będzie się to wiązało głównie z brakiem możliwości uzyskania do nich potwierdzenia o speł-

nieniu warunków technicznych. Stąd też proces wprowadzenia w pełni kas online będzie mocno rozciągnięty w czasie. Dla niektórych podatników zakupienie na razie kasy fiskalnej bez funkcji online może być bardziej korzystne, gdyż nie wiąże się z potrzebą wprowadzenia zmian mających na celu zapewnienie kasie stałego dostępu do sieci telekomunikacyjnej. Tym samym kasy fiskalne inne niż online znikną dopiero z końcem ważności uzyskanego potwierdzenia o spełnieniu funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas rejestrujących.

3. Centralne Repozytorium Kas – nowy system gromadzenia i analizy danych

W związku z wprowadzeniem kas online utworzone zostało Centralne Repozytorium Kas (CRK). Jest to system teleinformatyczny do:

- 1) odbierania i gromadzenia danych z kas rejestrujących, które obejmują:
 - a) dane o sprzedaży,
 - b) dane o zdarzeniach zapisywanych w pamięciach kas rejestrujących, mających znaczenie dla pracy kas rejestrujących, które wystąpiły przy używaniu tych kas, w tym o fiskalizacji kasy, zmianach stawek podatku, zmianach adresu punktu sprzedaży i datach dokonania przeglądów technicznych;
- 2) analizy i kontroli danych z kas rejestrujących;
- 3) przesyłania poleceń do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas.

3.1. Odpowiedzialność za połączenie z CRK po stronie podatnika

Kasy online mają łączyć się z CRK za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej. W u.p.t.u. zostało zapisane, że połączenie to musi zapewniać:

- 1) przesyłanie danych z kas rejestrujących do CRK w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany lub na żądanie

Szefa KAS, w postaci elektronicznej odpowiedniej struktury logicznej;

2) przesyłanie poleceń z CRK do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas, i ich odbiór przez te kasy:

- a) związanych z fiskalizacją kasy rejestrującej,
- b) obejmujących określenie:
 - sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,
 - sposobu pracy kasy rejestrującej,
- c) zapewniających prawidłowość pracy kasy rejestrującej.

Następnie Szef KAS udostępnia dane z kas rejestrujących zgromadzone w CRK ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, dyrektorom izb administracji skarbowej, naczelnikom urzędów skarbowych i naczelnikom urzędów celno-skarbowych, w zakresie niezbędnym do wykonywania obowiązków ustawowych. Podkreślić należy, że do CRK z kas online nie będą udostępniane żadne dane identyfikujące kupującego, poza numerem NIP, który będzie podany w celu późniejszego wystawienia faktury.

W rozporządzeniu ministra finansów w sprawie kas rejestrujących z 30 kwietnia 2019 r.⁵ (dalej: r.k.r.) wskazano, że podatnik po uruchomieniu trybu fiskalnego jest obowiązany zapewnić połączenie umożliwiające automatyczne lub na żądanie przesyłanie danych między kasą online a CRK, zgodnie z harmonogramem przesyłania danych. Automatycznemu przesyłaniu danych z kasy online do CRK podlegają dokumenty fiskalne i нефiskalne oraz inne dane związane z używaniem kasy, zapisane w pamięci chronionej od czasu poprzedniego automatycznego przesyłania danych.

W przypadku zmiany miejsca używania kasy online podatnik powinien zapewnić możliwość zapisania w pamięci fiskalnej i pamięci chronionej oraz w książce

5 Dz.U. 2019 poz. 816.

kasy aktualnych po dokonanej zmianie danych o miejscu używania kasy. Kiedy podatnik nie będzie mógł zapewnić stałego połączenia swojej kasy z CRK, a następuje to z przyczyn niezależnych od niego, jeśli przyczyna jest czasowa, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu przyczyn pierwotnie uniemożliwiających nawiązanie tego połączenia. Przykładem takiej sytuacji jest np. chwilowy brak zasięgu. W momencie wystąpienia przyczyn trwałych, podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych. Takie rozwiązanie dotyczy sytuacji, w której w miejscu prowadzenia stałej sprzedaży brak jest zasięgu sieci teleinformatycznej, np. działalność turystyczna prowadzona w górach. W załączniku Nr 2 do r.k.r. wskazany został wzór wniosku o wyrażenie zgody na przesyłanie danych z kasy do CRK w ustalonych odstępach czasowych.

3.2. Zakres fiskalizacji

Zgodnie z art. 22 r.k.r. w terminie 7 dni od dnia dokonania fiskalizacji podatnik składa do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w celu otrzymania numeru ewidencyjnego, zgłoszenie danych dotyczących kasy (według określonego wzoru). Obowiązku tego nie ma w przypadku kas online, dla których fiskalizacja będzie odbywać się za pośrednictwem systemu. Zgodnie z r.k.r. przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji przy użyciu kas online podatnik, przy pomocy serwisa, dokonuje fiskalizacji, zapewniając połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą online a CRK.

Fiskalizacja obejmuje:

- 1) przesłanie klucza publicznego kasy,
- 2) zgłoszenie żądania fiskalizacji,
- 3) odebranie numeru ewidencyjnego,
- 4) nieodwracalny zapis w pamięci fiskalnej faktu, daty i czasu fiskalizacji,

- 5) inicjalizację pracy pamięci fiskalnej i pamięci chronionej oraz jednoznaczne nieodwracalne powiązanie tych pamięci,
- 6) zerowanie wszystkich liczników kasy,
- 7) niepowtarzalny i nieodwracalny zapis w pamięci fiskalnej numeru identyfikacji podatkowej podatnika (NIP) oraz zapis w pamięci fiskalnej numeru ewidencyjnego,
- 8) zapis w pamięci chronionej numeru ewidencyjnego,
- 9) zapis w pamięci fiskalnej kategorii kasy, jeżeli program pracy kasy umożliwia w kasie łącznie różnych kategorii kas,
- 10) wystawienie raportu fiskalnego fiskalizacji,
- 11) zgłoszenie fiskalizacji przez przesłanie raportu fiskalnego fiskalizacji do CRK,
- 12) pobranie i zapis w pamięci chronionej harmonogramu przesyłania danych.

W przypadku kas online nie ma obowiązku powiadamiania o fiskalizacji kasy, ponieważ proces ten jest przeprowadzany przez samego serwisa, a następnie dane przesyłane są do CRK.

3.3. Obowiązująca podatnika dokumentacja

Podatnicy prowadzący ewidencję przy użyciu kasy online wystawiają:

- 1) paragony fiskalne i paragony fiskalne anulowane w formie papierowej i elektronicznej,
- 2) faktury i faktury anulowane w postaci papierowej i elektronicznej,
- 3) raporty fiskalne dobowe w formie elektronicznej,
- 4) raporty fiskalne fiskalizacji w postaci papierowej i elektronicznej,
- 5) raporty fiskalne okresowe, w tym miesięczne, w postaci papierowej,
- 6) raporty fiskalne rozliczeniowe w formie papierowej,
- 7) łączne raporty fiskalne okresowe, w tym miesięczne, w postaci papierowej,

- 8) łączne raporty fiskalne rozliczeniowe w postaci papierowej,
- 9) raporty fiskalne zdarzeń w formie papierowej,
- 10) dokumenty нефiskalne w formie papierowej lub elektronicznej

– zawierające kolejno dane określone w przepisach o wymaganiach technicznych (kryteriach i warunkach technicznych) dla kas.

Jeśli podatnik prowadzi ewidencję przy użyciu kas online o zastosowaniu specjalnym (np. kasy przeznaczone do przewozu osób, do sprzedaży leków z funkcją rozliczania recept refundowanych, do świadczenia usług transportu pasażerskiego czy zainstalowane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży), paragon fiskalny zawiera dane właściwe dla specyfiki danego rodzaju sprzedaży lub prowadzonej ewidencji, określone i umieszczone w odpowiedniej kolejności, zgodnie z przepisami r.k.r.

3.4. Rozliczanie opakowań zwrotnych

Podatnik dokonuje rozliczenia przy użyciu kasy online opakowań zwrotnych wyłącznie przez wystawienie dokumentu нефiskalnego. Dokument taki zawiera blok danych określających rozliczenie opakowań zwrotnych i informacje dotyczące płatności za sprzedaż ujętą jak na paragonie fiskalnym (co najmniej oznaczenie „DO ZAPŁATY” lub „DO ZWROTU” bądź „CENA” wraz z wysokością należności po uwzględnieniu rozliczenia opakowań zwrotnych).

4. Wymiana pamięci fiskalnej

Korzystanie z kasy online może wiązać się z obowiązkiem wymiany w niej pamięci fiskalnej. Przed wymianą pamięci chronionej podatnik używający kas online musi dokonać zapisu danych z pamięci chronionej na zewnętrzny nośnik danych, chyba że pamięć ta uległa

uszkodzeniu. Jeżeli konieczność wymiany pamięci fiskalnej w kasach online wynika z jej zapełnienia lub uszkodzenia, podatnik zapewnia wykonanie czynności określonych dla zakończenia używania kasy online (poza złożeniem wniosku o wyrejestrowanie kasy) oraz odpowiada za wymianę pamięci chronionej. Po wymianie pamięci chronionej należy dokonać ponownej fiskalizacji kasy online. Co ważne, wymiana pamięci chronionej jest wykonywana wyłącznie przez podmiot prowadzący serwis główny.

5. Najem kasy online przez podatnika

W ramach działalności gospodarczej podatnik może prowadzić ewidencję własnej sprzedaży przy użyciu kasy online przyjętej w używanie na podstawie pisemnej umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej z podmiotem oddającym kasy w używanie, jeżeli:

- 1) została nabyta przez podmiot oddający kasy w używanie w okresie obowiązywania potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że spełniają wymagane funkcje,
- 2) posiada nową, niezapisaną pamięć fiskalną i pamięć chronioną. Podatnik nie musi zatem kupować własnej kasy online, może ją np. wynająć.

Podmiot oddający kasy w używanie, przez okres trwania umowy z najmującym musi zapewnić wymianę pamięci fiskalnej i pamięci chronionej w przypadkach ich zapełnienia lub uszkodzenia.

Przy zawieraniu z podatnikiem umowy najmu, dzierżawy, leasingu kasy online lub innej umowy o podobnym charakterze, podmiot oddający kasy w używanie jest obowiązany do przekazania podatnikowi:

- 1) informacji o nazwie i adresie miejsca prowadzenia działalności lub adresie siedziby podmiotu prowadzącego ser-

wis główny bądź podmiotu prowadzącego serwis oraz

- 2) kopii dokumentu potwierdzającego nabycie kasy albo oświadczenia o nabyciu kasy, zawierającego w szczególności datę jej nabycia i numer faktury, a w przypadku, gdy nabycie nie było dokumentowane fakturą – datę jej nabycia i dane pozwalające na identyfikację dokumentu potwierdzającego ten fakt.

6. Zakończenie działalności gospodarczej

W przypadku zakończenia używania kasy online z powodu zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas w trybie fiskalnym, podatnik:

- 1) wystawia raport fiskalny dobowy;
- 2) niezwłocznie po automatycznym przejściu kasy w tryb tylko do odczytu albo po zapewnieniu, przy pomocy serwisanta, przejścia kasy w tryb tylko do odczytu, dokonuje, także z pomocą serwisanta, odczytu zawartości pamięci fiskalnej przez wystawienie raportu fiskalnego rozliczeniowego lub łącznego raportu fiskalnego rozliczeniowego, oraz sporządza z tej czynności protokół według wzoru stanowiącego załącznik Nr 4 do r.k.r.;
- 3) składa protokół z odczytu zawartości pamięci fiskalnej kasy wraz z załączonym raportem fiskalnym rozliczeniowym lub łącznym raportem fiskalnym rozliczeniowym, w terminie 5 dni od dnia ich sporządzenia, do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego;
- 4) sporządza i składa, wraz z dokumentami, o których mowa w pkt. 3, do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego, wniosek o wyrejestrowanie kasy z ewidencji kas, według wzoru stanowiącego załącznik Nr 5 do r.k.r.

Po zakończeniu używania kas online podatnik zapewnia odczyt i zapis danych z pamięci chronionej na zewnętrzny nośnik danych. W przypadku zakończenia przez kasę online pracy w trybie fiskalnym, podat-

nik nie może prowadzić ewidencji przy jej użyciu.

7. Obowiązkowe oświadczenie osoby prowadzącej ewidencję

Zgodnie z art. 6 ust. 3 i 4 r.k.r. pojawił się nowy obowiązek dla podatnika. Musi on zapoznać osobę prowadzącą u niego ewidencję, przed rozpoczęciem jej prowadzenia oraz bez względu na sposób i formę powierzenia tej osobie prowadzenia ewidencji, z informacją o zasadach ewidencji, obejmującą podstawowe zasady prowadzenia ewidencji i wystawiania paragonu fiskalnego oraz skutki ich nieprzestrzegania. Podatnik musi również uzyskać od tej osoby oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach ewidencji. Oświadczenie to sporządzane jest w dwóch egzemplarzach, po jednym dla podatnika i osoby prowadzącej ewidencję. Treść tego oświadczenia została wskazana w załączniku Nr 1 do r.k.r. Zgodnie z nim osoba prowadząca u podatnika ewidencję przy użyciu kasy rejestrującej musi złożyć poniższe oświadczenie. Oświadczenie należy przechowywać w firmie, nie przekazuje się go do urzędu skarbowego.

Wzór oświadczenia

Oświadczam, że podatnik zapoznał mnie z zasadami prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej i wystawiania paragonu fiskalnego oraz ze skutkami nieprzestrzegania tych zasad, objętymi informacją o zasadach ewidencji. Oświadczam, że znam obowiązki wskazane w informacji o zasadach ewidencji. Wiem, że za dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo niewydanie paragonu fiskalnego (faktury), w tym wydanie z kasy rejestrującej dokumentu innego niż paragon fiskalny (faktura), mogę zostać ukarany/a karą grzywny za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe.

8. Zmiany w rozporządzeniu o kasach fiskalnych

W dniu 25 marca 2020 r. został przedstawiony projekt zmieniający r.k.r. Rozporządzenie to przewiduje dostosowanie przepisów r.k.r. do zmian wynikających z ustawy z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw⁶ (dalej: uCOVIDZm). W myśl projektu zmieniającego r.k.r. zmianie uległa definicja dokumentu w postaci elektronicznej. Zgodnie z jej planowanym nowym brzmieniem przez taki dokument rozumie się utworzony przez kasę online zbiór ustrukturyzowanych i uporządkowanych danych z dokumentów fiskalnych i нефiskalnych, zapisywanych w pamięci fiskalnej lub pamięci chronionej, w formacie określonym w protokole komunikacyjnym przesyłania danych w przypadku dokumentów fiskalnych.

Wcześniej dokumentem w postaci elektronicznej był jedynie ten przesyłany do CRK. Zgodnie z planowaną zmianą, zapis o przesłaniu do CRK został wykreślony, a w jego miejsce wskazano, że ma być w formacie określonym w protokole komunikacyjnym przesyłania danych w przypadku dokumentów fiskalnych. Do art. 6 ust. 10 r.k.r. wprowadzony zostanie również nowy wymóg prowadzenia ewidencji.

Zgodnie z jego treścią podatnicy prowadzący ewidencje będą musieli przed zawnieszeniem paragonu fiskalnego lub faktury, w celu wyeliminowania oczywistych pomyłek w ewidencji, sprawdzić poprawność wystawianego dokumentu. Zmianie uległa również treść oświadczenia osoby prowadzącej u podatnika ewidencję przy użyciu kasy rejestrującej. Po wprowadzeniu planowanej zmiany będzie mieć ono treść przedstawioną w poniższym wzorze.

Wzór oświadczenia

Oświadczam, że podatek zapoznał mnie z zasadami prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej, wystawiania i wydawania paragonu fiskalnego oraz ze skutkami nieprzestrzegania tych zasad, objętymi informacją o zasadach ewidencji. Oświadczam, że znam obowiązki wskazane w informacji o zasadach ewidencji. Wiem, że za dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo niewydanie paragonu fiskalnego (faktury), w tym wydanie z kasy rejestrującej zamiast paragonu fiskalnego (faktury) innego dokumentu, mogę zostać ukarany/a karą grzywny za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe.

Tym samym dodany został wymóg, że osoba oświadcza również, że została zapoznana z zasadami wydawania paragonu fiskalnego. Pozostałe zmiany mają charakter redakcyjny lub dostosowawczy do zmian dotyczących e-paragonów, opisanych w pkt. 10.

9. Ulga podatkowa na zakup kas online

Należy zaznaczyć, że przy wymianie kas możliwe jest skorzystanie z przewidzianej w przepisach ulgi. Zgodnie z art. 111 ust. 4 u.p.t.u. podatnicy, u których:

- 1) powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy w obowiązujących terminach rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących online;
- 2) nie powstał obowiązek prowadzenia ewidencji i którzy dobrowolnie rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas online oraz wcześniej nie stosowali innych rodzajów kas do prowadzenia ewidencji sprzedaży;
- 3) wystąpił obowiązek wymiany kas rejestrujących z elektronicznym lub pa-

pierowym zapisem kopii na kasy online ze względu na działalność prowadzoną w określonych ustawą branżach

– mają prawo do odliczenia od podatku należnego kwoty wydanej na zakup każdej z kas rejestrujących, w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku). Kwota ta nie może jednak przekroczyć 700 zł. W przypadku gdy kwota ta jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnicy mają prawo do zwrotu różnicy na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w SKOK, której jest członkiem, lub do odliczenia od podatku należnego tej różnicy za następne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem, że zakup kas rejestrujących nastąpił nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji. Ulga przysługuje jedynie na zakup kas online.

Od 30 kwietnia 2019 r. nie ma możliwości skorzystania z ulgi w przypadku kas z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii. Niestety również podatnicy, którzy dobrowolnie wymieniają kasę, która ma elektroniczny lub papierowy zapis kopii i nie są podatnikami z branż objętych obowiązkowym stosowaniem kas online, nie mogą skorzystać z ulgi.

W dniu 29 kwietnia 2019 r. wydane zostało rozporządzenie ministra finansów w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika⁷ (dalej: r.o.k.r.). Rozporządzenie to określa warunki, sposób i tryb odliczania od podatku należnego lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących. Odliczenie kwoty wydanej na zakup kasy rejestrującej online lub jej zwrot następują, jeśli spełnione są poniższe warunki:

- 1) rozpoczęcie prowadzenia ewidencji sprzedaży przez podatnika przy użyciu

⁶ Dz.U. 2020 poz. 568.

⁷ Dz.U. 2019 poz. 820.

kasy rejestrującej zakupionej w okresie obowiązywania potwierdzenia, że kasa spełnia wymagania techniczne,

2) posiadanie przez podatnika faktury potwierdzającej zakup kasy rejestrującej oraz dowodu zapłaty całej należności za jej zakup. Przepisy te budzą pewne kontrowersje.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 listopada 2019 r.⁸

„Ulga” na zakup kasy będzie należała tylko na te kasy, które podlegają wymianie w związku z obowiązkiem użytkownika kas online przez dane grupy podatników. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że podatnik zobligowany do wymiany kas, który dokona zakupu kas online do nowych punktów sprzedaży (tj. zakup nie jest związany z wymianą kasy w danym punkcie) nie będzie mógł skorzystać z tzw. ulgi na zakup kas rejestrujących przeznaczonych do tych nowych punktów. Uwzględniając zatem powyższe w świetle powołanych we wniosku okoliczności, w szczególności fakt, że Wnioskodawca zakupił kasę online dobrowolnie w związku z otworzeniem nowego punktu sprzedaży, stwierdzić należy, że skoro kasa ta nie została nabyta w związku z wymianą kasy rejestrującej na kasę online, Wnioskodawca z tytułu jej nabycia nie może skorzystać z prawa do „ulgi” na zakup kasy online.

Tożsame stanowisko zostało wskazane w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej z 23 sierpnia 2019 r.⁹. Tym samym organ uznał, że w przypadku zakupu kas online, które podatnik musi obligatoryjnie zakupić do nowego punktu, ulga mu nie przysługuje. Podejście takie w sposób istotny ogranicza korzystanie z ulgi jedynie do kas wymienianych przez podatników.

Odliczenia ulgi dokonuje się w deklaracji podatkowej dla VAT za okres rozliczeniowy, w którym rozpoczęto prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej lub za okresy następujące po tym okresie rozliczeniowym. Pewne wątpliwości budził również czas, w którym podatnicy mogą skorzystać z ulgi – czy mają do tego prawo po zakupie, czy też z chwilą wejścia w życie obowiązku ustawowego stosowania kasy online. W dniu 11 lipca 2019 r. minister finansów wydał w tej sprawie objaśnienia podatkowe¹⁰. Zgodnie z dokumentem podatnik zobligowany do wymiany kas, który rozpocznie instalowanie kas online przed terminem wskazanym w ustawie (i rozpocznie na nich prowadzenie ewidencji sprzedaży), ma prawo do zwrotu ulgi na zakup kas rejestrujących online przed datą graniczną dla stosowania kas online. W objaśnieniach wskazano następujący przykład dotyczący odliczenia.

Przykład

Podatnik świadczący usługi naprawy samochodów stosuje kasę z elektronicznym zapisem kopii. Podatnik ten, zgodnie z u.p.t.u., zobowiązany będzie prowadzić ewidencję przy użyciu kas online od 1 stycznia 2020 r. Podatnik dokonuje zakupu kasy w czerwcu 2019 r. i rozpoczyna prowadzenie ewidencji za pomocą tej kasy w czerwcu 2019 r. W tym przypadku podatnik będzie mógł wykazać „ulgę” na kasę online zgodnie z § 3 ust. 1 r.o.k.r. w deklaracji składanej za okres, w którym faktycznie rozpoczął prowadzenie ewidencji sprzedaży na danej kasie, tj. w deklaracji za czerwiec 2019 r.

10. E-paragon

W uCOVIDzm znowelizowany został art. 111 u.p.t.u. w sprawie kas rejestrujących. Zmiana dotyczy ust. 3a pkt 1 art. 111 u.p.t.u. Zgodnie z nową treścią tego przepisu podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas re-

jestrujących są obowiązani:

- 1) wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny lub fakturę z każdej sprzedaży:
 - a) w postaci papierowej lub
 - b) za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przysyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony.

Tym samym wprowadzona została możliwość stosowania przez przedsiębiorców e-paragonów.

11. Kasy wirtualne

Zgodnie z art. 111b u.p.t.u. podatnicy mają możliwość stosowania kas rejestrujących w postaci oprogramowania, czyli tzw. kas wirtualnych. Jednak brak przepisów wykonawczych, które powinny być wydane na mocy art. 111b ust 3 u.p.t.u., uniemożliwia stosowanie tego rozwiązania. W przepisach wykonawczych minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:

- 1) grupy podatników lub rodzaje czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie wirtualnych kas rejestrujących,
- 2) wymagania techniczne dla wirtualnych kas rejestrujących oraz
- 3) sposób używania wirtualnych kas rejestrujących, w tym sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy ich użyciu,
- 4) sposób zakończenia używania wirtualnych kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas oraz
- 5) szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu wirtualnych kas rejestrujących.

Tym samym bez wprowadzenia przepisów wykonawczych podatnicy nie mogą korzystać z rozwiązania dotyczącego kas

⁸ Sygn. 0115-KDIT1-1.4012.602.2019.1.AW, Legalis.

⁹ Sygn. 0114-KDIP1-3.4012.207.2019.1.ISK.

¹⁰ <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-11-lipca-2019-r-ulga-na-zakup-kas-rejestrujacych-on-line> (dostęp: 8 kwietnia 2020 r.).

wirtualnych. Procedowane są dwa projekty rozporządzeń dotyczące zarówno grup podatników, jak i wymagań technicznych, jakie te kasy mają spełniać. Zgodnie z projektem rozporządzenia z 10 marca 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, kasy rejestrujące mające postać oprogramowania mogą być używane przez podatników świadczących następujące usługi:

- 1) przewozu osób samochodem osobowym, w tym taksówką, z wyjątkiem przewozu okazjonalnego, o którym mowa w art. 18 ust. 4b pkt 2 ustawy o transporcie drogowym¹¹,
- 2) wynajmu samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.12.0),
- 3) związane z przeprowadzkami, świadczone na rzecz gospodarstw domowych (PKWiU 49.42.11.0),
- 4) transportu drogowego pasażerskiego pojazdami napędzanymi siłą mięśni ludzkich lub ciągniętymi przez zwierzęta (PKWiU 49.39.35.0),
- 5) transportu drogowego pasażerskiego, rozkładowego, międzymiastowego, ogólnodostępnego (PKWiU 49.39.11.0),
- 6) transportu drogowego pasażerskiego, rozkładowego, miejskiego i podmiejskiego

(PKWiU 49.31.21.0),

7) transportu kolejowego pasażerskiego, miejskiego i podmiejskiego (PKWiU 49.31.10.0),

8) transportu pasażerskiego, kolejkami linowymi naziemnymi, kolejkami linowymi i wyciągami narciarskimi (PKWiU 49.39.20.0),

9) transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego, promowego (PKWiU 50.10.11.0),

10) transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego wycieczkowcami (PKWiU 50.10.12.0),

11) transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego, promowego (PKWiU 50.30.11.0),

12) transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego wycieczkowcami (PKWiU 50.30.12.0),

13) pozostałego transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego (PKWiU 50.30.19.0),

14) transportu lotniczego regularnego krajowego pasażerskiego (PKWiU 51.10.11.0),

15) transportu lotniczego nieregularnego krajowego pasażerskiego, z wyłączeniem w celach widokowych (PKWiU 51.10.12.0).

Zgodnie z powyższym możliwość stosowania kas wirtualnych nie będzie dostępna dla wszystkich podatników, a jedynie dla wybranych grup. Jeśli zakres ten nie zostanie rozszerzony, z możliwości tej nie będą mogli skorzystać np. mali przedsiębiorcy działający w handlu bądź usługach niewymienionych we wskazanym w rozporządzeniu katalogu. Ograniczenie takie należy ocenić krytycznie, ponieważ miało ono ułatwić prowadzenie działalności, szczególnie małym przedsiębiorcom. Jeśli chodzi o rozporządzenie ministra finansów w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, dotyczące wymogów technicznych, wskazać należy, że pierwszy projekt został opublikowany w sierpniu 2019 r. Do stycznia 2020 r. trwały prace nad jego ostatecznym kształtem. Projekt ten został przekazany następnie do notyfikacji Komisji Europejskiej, która do 30 kwietnia 2020 r. ma czas na pracę nad tym aktem prawnym. Na ostateczny kształt rozporządzeń dotyczących grup mogących stosować kasy wirtualne i wymogów technicznych, które muszą te urządzenia spełniać, podatnicy muszą poczekać do zakończenia prac nad przepisami wykonawczymi. Wskazać należy, że bez rozporządzenia dotyczącego wymogów technicznych takich kas nie ma możliwości prowadzenia ewidencji za pomocą kas wirtualnych.

¹¹ Dz.U. 2019 poz. 2140.

Podstawa prawna:

1. art. 111 ust. 4, art. 145b u.p.t.u.,
2. art. 6 ust. 3 i 4, art. 22, załącznik Nr 4, załącznik Nr 5 r.k.r.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzglednieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>



Michał Wasilenko

Adwokat, Senior Associate w Departamencie Prawnym. Z Kancelarią Russell Bedford związany od 2018 r. Członek Izby Adwokackiej w Lublinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w prawie spółek handlowych oraz prawie cywilnym. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych oraz wszechstronne doradztwo prawne w zakresie bieżącej obsługi podmiotów gospodarczych. W ramach wykonywanej praktyki uczestniczył zarówno w procesach gospodarczych, cywilnych jak i karnych, reprezentując swoich klientów przed sądami powszechnymi.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, zobowiązanie podatkowe, wygasanie zobowiązań, Ordynacja podatkowa, wierzyciel, zapłata, nadpłata, potrącenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

EWOLUCJA EFEKTYWNYCH FORM WYGASANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Wygasanie zobowiązań podatkowych powinno służyć stabilizacji i pewności stosunków prawnopodatkowych pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym. Podatki, będące instytucją prawno-ekonomiczną, stanowią zasadnicze źródło dochodów w państwie, dlatego tak ważne jest określenie, kiedy zobowiązanie podatkowe wygasa, a wierzyciel podatkowy nie jest już w stanie wyegzekwować należności. W obecnie obowiązującej ustawie z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ (dalej o.p.) zawarty jest zamknięty katalog dopuszczalnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. W ocenie Autora jest to rozwiązanie, które należy ocenić pozytywnie, gdyż służy wspomnianej wyżej stabilizacji i pewności stosunków między wymienionymi stronami.

1. Wprowadzenie

Ewolucja sposobów wygasania zobowiązań podatkowych następowała w wyniku wprowadzania różnych rozwiązań i modyfikacji kolejno w ustawie z 15 marca 1934 r. - Ordynacja podatkowa², dekrete z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych³, dekrete z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴, ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁵ oraz w obecnie obowiązującej o.p. W tych aktach prawnych

występowały odmienne uregulowania w zakresie: zapłaty podatku, pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenia, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku, przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że nie wszystkie zmiany form wygasania zobowiązań podatkowych miały charakter istotny, niekiedy były one jedynie kosmetyczne.

1 Dz.U. 2019 poz. 900.

2 Dz.U. RP Nr 39 poz. 346.

3 Dz.U. 1946 nr 27 poz. 173.

4 Dz.U. 1950 nr 49 poz. 452.

5 Dz.U. 1980 nr 27 poz. 111.

2. Ogólna charakterystyka form wygasania zobowiązań podatkowych

Ordynacja podatkowa zawiera zamknięty katalog dopuszczalnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. W stosunku do katalogu zamieszczonego w ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, katalog ten został bardziej rozbudowany. Pojawiły się nowe formy, które w większym stopniu uwzględniają wzajemne interesy podatnika i wierzyciela podatkowego oraz umożliwiają dopasowanie im sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego do okoliczności danej sytuacji⁶. Wejście w życie o.p. połączone było z ujednoliceniem uprawnień wierzycielskich Skarbu Państwa i gminy. Do tego momentu zobowiązania podatkowe wobec budżetu gminy wygasły efektywnie jedynie poprzez zapłatę podatku, a w rozliczeniach podatkowych ze Skarbem Państwa wykorzystywane było również potrącenie oraz przejęcie majątku podatnika.

Obecnie Skarb Państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego uprawnione są do stosowania takich samych środków, które prowadzą do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe podmiotu ponoszącego ekonomiczny ciężar podatku wygasa w całości lub w części⁷.

Aktualnie ustawowy katalog obejmuje następujące sposoby wygaśnięcia zobowiązań podatkowych⁸:

- 1) zapłata;
- 2) pobranie podatku przez płatnika lub

- inkasenta;
- 3) potrącenie;
- 4) zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku;
- 5) zaniechanie poboru;
- 6) przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych;
- 7) przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 8) umorzenie zaległości;
- 9) przedawnienie;
- 10) zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m⁹ (zwolnienie z obowiązku zapłaty w przypadku zastosowania się do interpretacji, następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji; wynika to z zasady nieszkodzenia podmiotowi stosującemu się do urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego¹⁰);
- 11) nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego, stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.

Wszystkie sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego mają charakter samoistny i wzajemnie się wykluczają¹¹. Zobowiązanie podatkowe, które wygasło wskutek zapłaty (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.) nie może wygasnąć po raz drugi wskutek przedawnienia. Podkreślenia przy tym wymaga, że zobowiązanie podatkowe może wygasnąć w części poprzez zapłatę, a w części wskutek przedawnienia. Jeśli podatnik dokonał

wpłaty tylko części należnego podatku, to jedynie w części niepokrytej tą wpłatą zobowiązanie podatkowe może ulec przedawnieniu.

Przed 1 stycznia 2003 r. katalog sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych nie był katalogiem zamkniętym, ponieważ nie wymieniał zaliczenia zwrotu podatku jako jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹². Można wyróżnić efektywne wygaśnięcie zobowiązań podatkowych, które prowadzi do zaspokojenia roszczeń wierzyciela podatkowego oraz wygaśnięcie nieefektywne – gdy zobowiązanie wygasa bez zaspokojenia roszczeń. Efektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zapłata, pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenie, zaliczenie nadpłaty, zaliczenie zwrotu podatku, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych oraz przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym. Natomiast nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest umorzenie zaległości, przedawnienie, zaniechanie poboru oraz zwolnienie z obowiązku zapłaty w razie zastosowania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Zobowiązania podmiotów podatkowych, które z reguły nie ponoszą ekonomicznego ciężaru podatku, wygasają w całości lub w części wskutek: wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku, umorzenia, przejęcia własności nieruchomości lub przejęcia prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, przedawnienia, zwolnienia z obowiązku zapłaty w przypadku zasto-

6 *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego* pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2008, s. 180.

7 Zob. art. 59 o.p.

8 Zob. art. 59 § 1 o.p.

9 Zob. art. 59 o.p.

10 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 161.

11 Wyrok NSA z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1621/08, LexPolonica nr 2000805; wyrok NSA z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1795/08, LexPolonica nr 2459610; wyrok WSA w Warszawie z 18 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2953/08, Lex nr 519926.

12 B. Brzeziński, A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z 27 listopada 2003 r., sygn. akt III SA 2905/02*, POP 2005, nr 2, poz. 117.

sowania się do interpretacji, następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej – w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (co wynika z zasady nieszkodzenia podmiotowi stosującemu się do interpretacji przepisów prawa podatkowego)¹³. Proceduralnym skutkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest konieczność umorzenia toczącego się postępowania podatkowego. W szczególności niedopuszczalne jest wszczęcie i prowadzenie postępowania zmierzającego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego¹⁴.

3. Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.

Po odrodzeniu państwa polskiego w 1918 r. obowiązywały na jego terytorium trzy odmienne regulacje podatkowe państw zaborczych, zatem jednym z najpilniejszych zadań władz było ujednolicenie ustawodawstwa podatkowego, stworzenie systemu podatkowego zdolnego dostarczyć niezbędnych dochodów dla poprawnego funkcjonowania państwa i wykonywania działań przez to państwo. W procesie unifikacji i konsolidacji polskiego systemu podatkowego kierowano się głównie wzorami ustawodawstwa niemieckiego¹⁵.

Ordynacja podatkowa z 1934 r. była pierwszą i najobszerniejszą, udaną próbą kodyfikacji polskiego ogólnego prawa

podatkowego. Znaczenie tej kodyfikacji podkreśla fakt, iż wiele obowiązujących obecnie rozwiązań podatkowych ma swoje źródło i inspirację w postanowieniach przedwojennej Ordynacji. Była zatem jedną z pierwszych tego typu kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego na świecie. Wcześniej tego rodzaju kodeksy zostały uchwalone w Niemczech i w Czechosłowacji. Ordynacja podatkowa liczyła 212 artykułów, sformułowano w niej niektóre ważniejsze konstrukcje ogólnego prawa podatkowego materialnego, procedurę podatkową i reguły odpowiedzialności karnej za naruszenie norm prawa podatkowego. Ustawa ta nie zawierała ustawowej definicji podatku. Jako pierwsza wprowadziła do polskiego systemu podatkowego kategorie prawnopodatkowe, jakimi są obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe, jednakże nie definiowała tych pojęć.

Z postanowień Ordynacji wynikało, że to poszczególne ustawy podatkowe określają stany faktyczne powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek ten był konkretyzowany za pośrednictwem zobowiązania podatkowego, tj. wydania przez organ podatkowy decyzji konstytutywnej w postaci nakazu płatniczego. Z chwilą dokonania wymiaru (wydania nakazu płatniczego) przez organ podatkowy podatek mógł być uważany za należność podatkową¹⁶.

Ustawy podatkowe mogły ustanowić powstawanie zobowiązań z mocy prawa, bez potrzeby wydawania konstytutywnych decyzji

albo przewidzieć pobór podatku przez pracodawcę¹⁷ bez potrzeby wydania decyzji, będącej nakazem płatniczym¹⁸. Organy podatkowe wydawały jednak nakazy płatnicze jako decyzje deklaratoryjne, gdy podmiot obowiązany do wpłacenia, potrącenia lub zainkasowania podatku nie wpłacił go lub wpłacił za mało. Zobowiązanie podatkowe, które zazwyczaj wynikało z nakazu płatniczego, mogło wygasnąć poprzez zapłatę, przymusowe ściągnięcie, umorzenie lub przedawnienie¹⁹. Wniesienie środka odwoławczego nie wstrzymywało egzekucji, ani nie odraczało terminu płatności podatku.

Warunkiem zapłaty należności podatkowej było z reguły doręczenie nakazu płatniczego najpóźniej na 30 dni przed terminem płatności, który został przewidziany w ustawie. Uiszczenie podatku powinno być dokonane gotówką. Możliwa była jednak płatność należnego podatku gruntami, świadczeniami w naturze i państwowymi papierami wartościowymi. Uiszczenie w naturze podatków jest wyjątkiem od zasady, że podatki mają być płacone gotówką. To rozwiązanie uzasadniały wysokie zaległości rolników przy dużym spadku ceny produktów rolnych w czasie prowadzenia przez rząd polityki deflacyjnej²⁰.

Umożliwiono kompensację, uiszczenie wierzytelnościami bezspornymi i wymagalnymi Skarbu Państwa wobec podatnika ze stosunków prywatnoprawnych. Instytucja potrącenia wierzytelności wo-

13 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 162.

14 A. M. Dereń, *Zobowiązania podatkowe. Omówienie przepisów znowelizowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, Bydgoszcz 1996, s. 65.

15 J. Małecki, *O ciągłości konstrukcji podatkowych w świetle orzecznictwa NTA i NSA* [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, Warszawa 2005, s. 305.

16 Wyrok NTA z 30 listopada 1933 r., l. rej. 5502/30, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych”, Warszawa 1933, poz. 556.

17 Zob. art. 93 § 1 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

18 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 368; wyrok WSA w Poznaniu z 17 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1326/07, LexPolonica nr 2230348; wyrok NSA z 5 października 2007 r., sygn. akt II FSK 1073/06, LexPolonica nr 2227974; wyrok WSA w Warszawie z 5 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 514/07, „Rejent” 2007, nr 10, s. 322.

19 Zob. art. 46 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

20 I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Daniny, podatki, opłaty, cła i akcyzy*, t. II, Warszawa 1937, s. 31.

bec Skarbu Państwa z należnością z tytułu podatków jest jedną z najstarszych instytucji związanych z prawem dotyczącym dochodów publicznych²¹. Znana już była w prawie rzymskim²² i znalazła się w kluczowym akcie regulującym część ogólną prawa podatkowego w okresie międzywojennym – Ordynacji podatkowej²³. Płatnik posiadający wobec Skarbu Państwa wierzytelność bezsporną i wymagalną, a wynikającą ze stosunków prywatno-prawnych, mógł tą wierzytelnością zapłacić przypadający od niego podatek²⁴. W tym przepisie wskazano warunki dopuszczalności potrącenia prawopodatkowego, dotyczące wierzytelności ze stosunku prawopodatkowego, jakimi są w tym przypadku bezsporność, wymagalność, wzajemność. Uprawnionym do zastosowania takiej formy zapłaty podatku był płatnik, w rozumieniu Ordynacji każda osoba fizyczna lub prawna (także spadek wakujący), podlegająca w myśl poszczególnych ustaw obowiązkowi podatkowemu²⁵. Potrącenie odbywało się na żądanie płatnika. Brak natomiast było określenia, czy jest ono dopuszczalne z wyłącznej inicjatywy Skarbu Państwa²⁶.

Mimo pewnych wątpliwości w doktrynie dotyczących tej kwestii²⁷, Sąd Najwyższy²⁸ stwierdził, że Skarb Państwa w zasadzie korzysta z prawa zgłoszenia zarzutu potrącenia należności podatkowych w sporze o zasądzenie od niego należności prywatnoprawnej, z zastosowaniem

odpowiednich przepisów kodeksu zobowiązań²⁹. Przepisy prawa publicznego zawierają wprowadzić pewne ograniczenia, dotyczące możliwości potrącenia należności podatkowych z należnościami prywatnoprawnymi, lecz nie zawierają ograniczeń dotyczących potrącenia tych należności na żądanie Skarbu Państwa³⁰.

Zobowiązania podatkowe wynikały co do zasady z konstytucyjnych decyzji władz skarbowych. Podatnik, który wykonał takie wadliwe decyzje mógł ponieść z tegoż tytułu szkody. Z takiego powodu nakazano organom skarbowym, by sumy nadmiernie lub nienależnie uiszczone z tytułu zobowiązań podatkowych były zaliczane płatnikowi na poczet jego innych należności, a w przypadku ich braku zwracane w gotówce³¹. Podlegające zwrotowi lub zaliczeniu nadpłaty podlegały oprocentowaniu licząc od dnia wpłaty sumy wymierzonej przez władze skarbowe lub w wyniku odwołania za niesłusznie pobraną w wysokości 4% rocznie. Oprocentowanie nadpłat było niczym innym jak formą wyrównania szkody spowodowanej wadliwym działaniem administracji podatkowej.

W razie niezapłacenia podatku w terminach i w sposób przewidziany ustawą, mogło nastąpić wygaśnięcie zobowiązania w trybie przymusowego ściągnięcia. Egzekucję państwowych podatków i danin skarbowych, których termin zapłaty już minął, przeprowadzały wyłącznie urzędy skarbowe. Organem wykonaw-

czym urzędu skarbowego był poborca egzekucyjny lub inny funkcjonariusz delegowany³². Odwołanie nie wstrzymywało egzekucji, a zabezpieczenie podatku jeszcze niepłatnego występowało wyjątkowo, gdy istniało niebezpieczeństwo w razie zwłoki. Urząd skarbowy przeprowadzał je poprzez zajęcie i przechowanie rzeczy ruchomych, zakaz pozbycia i obciążania ruchomości oraz rozporządzania wierzytelnościami i prawami lub przez zwrócenie się do sądu o zabezpieczenie na nieruchomościach i prawach hipotecznych³³. Niedopuszczalna była sprzedaż, a kaucja złożona przez dłużnika zwalniała go od zabezpieczenia.

Urzędy skarbowe prowadziły egzekucje tych świadczeń pieniężnych, innych niż daniny publiczne, które stanowiły dochody państwa, związków samorządowych, innych instytucji publicznych, z udzielonych sobie przywilejem egzekucji administracyjnej. Niemal w całości została więc skoncentrowana w urzędach skarbowych egzekucja administracyjna z wyłączeniem mniej ważnych i nielicznych należności. Egzekucja sądowa podatków i danin skarbowych była dopuszczalna tylko wówczas, gdy była dokonywana na nieruchomościach, hipotecznie zabezpieczonych wierzytelnościach oraz innych prawach majątkowych. Egzekucja sądowa mogła być prowadzona dopiero wtedy, gdy egzekucja administracyjna okazała się być bezskuteczna lub można było domniemywać jej bezskuteczność oraz gdy chodziło

21 M. Ślifirczyk, *Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 1999, s. 17.

22 Na temat danej instytucji M. Allerchand, Glosa do orzeczenia Izby Cywilnej SN z 8 maja-11 czerwca 1937 r., OPA, poz. 2252.

23 Zob. art. 97 § 3 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

24 Tamże.

25 Zob. art. 47 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

26 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, op. cit.

27 Por. np. Z. Fenichel, *Potrącenie w prawie polskim*, „Nowy Kodeks Zobowiązań” nr 37, dodatek do „Gazety Sądowej Warszawskiej” z 10 września 1934 r.

28 Orzeczenie z 28 maja-11 czerwca 1937 r., sygn. akt C I 661/37, zb. 1938, poz. 305.

29 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1933 r. - Kodeks zobowiązań (Dz.U. 1933 Nr 82, poz. 598).

30 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, op. cit., s. 18.

31 Zob. art. 125 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

32 I. Weinfeld, *Skarbowość polska...*, op. cit., s. 36.

33 Tamże, s. 37.

o należności publicznoprawne przekraczające 10 000 zł³⁴.

Uiszczenie podatków i danin publicznych w następstwie przejęcia tytułu prawnego do gruntu zostało wprowadzone w 1933 r. Rozwiązanie to miało zastosowanie do nieruchomości ziemskich o powierzchni powyżej 50 ha i niezabudowanych placów w miastach. Przejęcie nieruchomości mogło nastąpić na rzecz prawomocnie orzeczonych danin państwowych, które miały przywilej zaspokojenia z nieruchomości i które zalegały od 1 stycznia 1936 r., a termin ich płatności minął od co najmniej roku. Takie same warunki występowały w przypadku przejęcia przez Skarb Państwa ziemi i placów na zaspokojenie danin samorządowych, składek Ubezpieczalni Społecznych oraz pożyczek długoterminowych, udzielonych przez banki państwowe i instytucje kredytu długoterminowego³⁵.

4. Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w dekrecie z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych

Po zakończeniu II Wojny Światowej tylko w początkowym okresie korzystano w Polsce z częściowo skodyfikowanego i stosunkowo nowoczesnego systemu podatkowego okresu dwudziestolecia międzywojennego. Na skutek ustaleń Układu Jaltańskiego i objęcia Polski wpływami sowieckimi, w polskim prawie podatkowym w coraz większym stopniu zaczęto stosować standardy radzieckie. Polegały one na zerwaniu z zasadą równości podatników wobec prawa oraz

powszechnością opodatkowania, różnicowaniu statusu podatkowego podmiotów zobowiązanych w zależności od przynależności do określonego sektora własności, branży czy podporządkowania szczeblowi centralnemu lub terenowemu. Na skutek dokonujących się zmian politycznych rozpoczął się proces dekodyfikacji prawa podatkowego. Polegał on na tym, iż uchylono moc obowiązującej Ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz uchwalono trzy akty prawne przejmujące zadania tejże Ordynacji: dekret o zobowiązaniach podatkowych³⁶, dekret o postępowaniu podatkowym³⁷ i dekret - Prawo karne skarbowe³⁸.

Po wojnie, wraz z wydaniem dekretu o zobowiązaniach podatkowych, zmieniona została regulacja potrącenia³⁹. Na wniosek dłużnika zobowiązanie podatkowe ulegało potrąceniu z jego wzajemną, bezsporną i wymagalną wierzytelnością wobec Skarbu Państwa⁴⁰. Zmiana uprawnionego do żądania potrącenia była najbardziej istotną, wprowadzoną dekretem z 1946 r. Uprawniony dłużnik to każda osoba, na której ciążył obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego. Rozszerzono zatem grupę podmiotów uprawnionych. Zrezygnowano z określenia kompensowanej wierzytelności wobec Skarbu Państwa jako prywatnoprawnej. Rozszerzono krąg tych wierzytelności na mające także charakter publicznoprawny należności⁴¹. Ponadto przewidziano zastosowanie potrącenia także do wygasania zobowiązań podatkowych wobec związków samorządu terytorialnego. Pod rządem dekretu z 1946 r. panowały najbardziej

liberalne unormowania dotyczące kompensaty w okresie od 1918 r.

5. Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w dekrecie z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych

Rząd odebrał Sejmowi wielowiekowe prawo stanowienia o podatkach. Spowodowało to pojawienie się w Polsce w tym okresie tzw. powielaczowego prawa podatkowego. Rząd, tworząc prawo podatkowe, powoływał się na upoważnienie Krajowej Rady Narodowej do wydawania dekretów z mocą ustawy⁴². W dekrecie Rady Ministrów z 21 września 1950 r. o opodatkowaniu przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej, rząd przyznał sobie wyłączne prawo stanowienia podatków obciążających sektor gospodarki uspołecznionej, który wówczas miał dominujące znaczenie. Stało się tak za sprawą samoistnych uchwał rządu, aktów prawnych niewymagających dla swej ważności chociażby publikacji w dziennikach promulgacyjnych⁴³.

Aż do wejścia w życie ustawy o zobowiązaniach podatkowych obowiązywała w Polsce dwutorowość legislacji podatkowej. Rząd regulował opodatkowanie gospodarki, a Sejm zajmował się drugorzędnymi kwestiami podatkowymi, regulowanymi w drodze ustaw, tj. opodatkowaniem posiadania psów, opodatkowaniem zbytku mieszkalnego.

Bardzo istotną zmianą w zakresie potrącenia była regulacja wprowadzona

34 Tamże, s. 39.

35 I. Weinfeld, *Skarbowość polska...*, op. cit., s. 30.

36 Dekret z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, op. cit.

37 Dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. 1963 Nr 11, poz. 60).

38 Dekret z 11 kwietnia 1947 r. - Prawo karne skarbowe (Dz.U. 1947 r. Nr 32, poz. 140).

39 Dekret z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, op. cit.

40 Tamże, art. 34 ust. 1.

41 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, op. cit., s. 18.

42 Ustawa Krajowej Rady Narodowej z 3 stycznia 1945 r. o trybie wydawania dekretów z mocą ustawy (Dz.U. 1945 Nr 1 poz. 1).

43 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 334.

ww. dekretem o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r. Na wniosek dłużnika gospodarki nieuspołecznionej lub z urzędu na podstawie decyzji organu finansowego, zobowiązanie podatkowe dłużnika ulegało potrąceniu z wzajemną, bezsporną i wymagalną wierzytelnością dłużnika wobec państwa, przedsiębiorstw i majątków państwowych, przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym oraz central spółdzielczo-państwowych⁴⁴. Z poprzedniej regulacji zobowiązań podatkowych przejęto definicję dłużnika, którym był nie tylko podatnik⁴⁵, na którego opiewał nakaz płatniczy, płatnik, ale także osoba trzecia, odpowiedzialna za podatek na podstawie decyzji organu finansowego⁴⁶. Następną istotną różnicą było to, iż prawo potrącenia przysługiwało tylko dłużnikowi należącemu do gospodarki nieuspołecznionej. Dekret rozstrzygnął normatywnie kwestie potrącenia z inicjatywy Skarbu Państwa, poddając takie potrącenie tym samym warunkom, co potrącenie na wniosek dłużnika⁴⁷. Rozszerzono listę wierzytelności, które mogły być przedstawione do potrącenia. Rozszerzenie to dotyczyło również wierzytelności, które z prawnego punktu widzenia nie były wierzytelnościami wobec Skarbu Państwa, lecz w stosunku do innych osób prawnych i to niekoniecznie państwowych (wystarczy, że pod zarządem państwowym)⁴⁸. Dopuszczalność potrącenia była mniejsza. Zgodnie z założeniami państwa realnego socjalizmu, podstawowe dochody budżetu państwa pochodziły z opodatkowania jednostek

gospodarki uspołecznionej. W praktyce dochody należne od innych podmiotów miały niewielkie znaczenie⁴⁹.

Potrącenie w tym okresie było głównie wykorzystywane w stosunku do zobowiązań podatkowych rolników, z którymi kompensowano należności z tytułu dostaw kontraktacyjnych. Ze względu na przekształcenie ustroju państwowego w ustrój oparty na systemie rad narodowych i zniesienie samorządu terytorialnego, zniknęła istniejąca wcześniej możliwość potrąceń z zobowiązaniami podatkowymi wobec związków samorządu terytorialnego⁵⁰.

6. Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych

Zobowiązanie podatkowe wygasало przez zapłatę podatku, przedawnienie lub umorzenie, natomiast szczególnymi sposobami zapłaty podatku były potrącenia i przejęcie majątku na własność Skarbu Państwa⁵¹. Zapłata przez podmiot gospodarczy zobowiązań podatkowych i innych świadczeń pieniężnych, do których miały zastosowanie przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, następowało w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych, z wyjątkiem gdy zgodnie z odrębnymi przepisami zapłata tych należności była dokonywana papierami wartościowymi lub znakami opłaty skarbowej albo w formie pobierania podatku przez płatnika lub inkasenta. Minister finansów mógł w rozporządzeniu

dopuszczyć lub wprowadzić zapłatę określonych rodzajów podatków papierami wartościowymi lub znakami opłaty skarbowej oraz określić wzory tych znaków i zasady ich stosowania⁵².

Występowały trzy sposoby wygasania zobowiązań podatkowych: zapłata podatku, przedawnienie, umorzenie. Szczególnymi sposobami zapłaty podatku były potrącenia i przejęcie majątku na własność Skarbu Państwa. Do sposobów efektywnych należały: zapłata podatku, potrącenie oraz przejęcie majątku na własność Skarbu Państwa. W sferze materialnoprawnej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego skutkowało tym, że organ podatkowy nie mógł żądać od podatnika uiszczenia podatku⁵³. Kwoty nadpłaconych i nienależne uiszczonych podatków (nadpłaty) podlegały z urzędu zaliczeniu na zaległe i bieżące zobowiązania podatkowe⁵⁴. W razie braku takich zobowiązań były one w zasadzie zwracane podatnikowi w trybie działania z urzędu w ciągu trzech miesięcy od dnia powstania nadpłaty, chyba że podatnik zgłosił wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań. W ustawie o zobowiązaniach podatkowych pojawił się też problem, jak zakwalifikować nadpłatę. Możliwe było uznanie zaliczenia nadpłaty za odrębny sposób wygasania zobowiązań podatkowych, który nie został wymieniony w tej ustawie. Podatnik nabywał wierzytelność wobec Skarbu Państwa wskutek powstania nadpłaty⁵⁵.

44 Zob. art. 32 ust. 1 dekretu z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych.

45 Zob. art. 15 ust. 2 tego dekretu.

46 W. Kubiak, *Zobowiązania podatkowe. Teksty i objaśnienia*, Warszawa 1962, s. 26.

47 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, *op. cit.*, s. 19.

48 Tamże.

49 R. Mastalski, *Prawo podatkowe II: część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 32.

50 M. Ślifirczyk, tamże.

51 Zob. art. 26 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

52 Zob. art. 26 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

53 A. M. Dereń, *Zobowiązania podatkowe...*, *op. cit.*, s. 65.

54 Zob. art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

55 M. Aleksandrowicz, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego - Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 22 sierpnia 1991 r., sygn. akt III ARN 26/91, „Przegląd Sądowy” 1991, nr 11/12, s. 141.

W związku z tym w piśmiennictwie było prezentowane stanowisko, że zaliczenie nadpłaty jest w istocie potrąceniem, a różnica występuje tylko w rodzaju wierzytelności podatnika. Nadpłatę zaliczano także do wierzytelności podlegających potrąceniu w dekreście o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r. Taką regulację przejął dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r. W ustawie o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. sformułowany został pogląd⁵⁶, iż wierzytelność z tytułu nadpłaty może zostać potrącona na zasadach w niej przewidzianych⁵⁷.

Sąd Najwyższy uznał, że nadpłaty nie podlegają potrąceniu przez podatnika, a jedynie zaliczeniu na zasadach przewidzianych w art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych⁵⁸. Oznaczało to, że zaliczenie nadpłaty stanowiło specyficzną i samodzielną formę zapłaty podatku. Jednak dopiero w o.p. pogląd ten znalazł swoje odzwierciedlenie. Utożsamianie potrącenia i zaliczenia nadpłaty jest „nadinterpretacją”, choć nie można przeczyć podobieństwu tych instytucji wygasania zobowiązań podatkowych.

Podstawową formą wykonania zobowiązania podatkowego w ustawie o zobowiązaniach była zapłata podatku. Mogła to być zapłata pieniężna gotówkowa lub bezgotówkowa. Zapłaty gotówkowej dokonywano znakami pieniężnymi lub dokumentami obrotu gotówkowego (przekazem pocztowym, bankowym albo też czekiem gotówkowym). Zapłata bezgotówkowa miała formę polecenia przelewu lub czeku rozrachunkowego. Należy

wspomnieć, że nałożono obowiązek dokonywania zapłaty w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych na niektóre podmioty⁵⁹. W zasadzie dotyczyło to ogółu podmiotów gospodarczych oraz obejmowało wszystkie inne należności, do których miały zastosowanie przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Organ podatkowy nie mógł odmówić przyjęcia zapłaty podatku niezależnie od tego, ktokolwiek by jej dokonywał, nawet bez wiedzy podatnika. Uiszczający podatek miał jedynie obowiązek wskazać zobowiązanie podatkowe stanowiące źródło dokonywanej zapłaty.

W początkowym okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych uległa kolejnym zmianom instytucja potrącenia. Zobowiązanie podatkowe podlegało, na wniosek podatnika lub z urzędu, potrąceniu z wzajemnej bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa. Podatnikiem była: jednostka gospodarki społecznej, osoba prawna i inna jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, obowiązana do uiszczenia podatku z tytułu ciążącego na niej obowiązku podatkowego⁶⁰. Przywrócono prawo do potrącenia jednostkom gospodarki społecznej. Jeśli chodzi o zakres podmiotowy uprawnionych do wystąpienia o potrącenie, to powrócono w pewnym zakresie do rozwiązań przedwojennych, wyłączając z tego grona na przykład płatników (jako osoby do obliczenia i pobrania podatku oraz wpłacenia go na właściwy rachunek), wrócono też do zasady, że potrąceniu podlega tylko wierzytelność przysługująca wobec Skarbu Państwa⁶¹. Zobowiązania podatkowe podlegały, na

wniosek podatnika, a także z urzędu, potrąceniu z wzajemnej bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa, w tym również z należności wynikających z dostawy towarów, wykonywania robót i usług na rzecz państwowych jednostek budżetowych⁶². Pierwotnie nie było możliwe potrącenie wierzytelności z tytułu wymienionych świadczeń na rzecz państwowych jednostek budżetowych, gdyż jednostki te są z pewnością składnikami organizacyjno-prawnymi Skarbu Państwa. Wierzytelności wobec Skarbu Państwa mogły przysługiwać podatnikowi z tytułu o charakterze administracyjnym oraz cywilnoprawnym. Charakter administracyjny miało np. odszkodowanie z tytułu wyłączenia, odszkodowanie za szkodę poniesioną na skutek wydania decyzji z naruszeniem przepisów o wznowieniu postępowania w sprawie obciążonej poważnymi uchybieniami proceduralnymi⁶³ lub stwierdzenia nieważności decyzji zawierającej wady. Ustawa nie wymieniała w sposób szczegółowy wierzytelności o charakterze cywilnoprawnym, które przysługują podatnikowi. Ograniczono się do wskazania, że są to należności wynikające z dostawy towarów, wykonywania robót i usług na rzecz państwowych jednostek budżetowych.

Potrącenie jako szczególny sposób zapłaty podatku było możliwe jedynie po łącznym spełnieniu kilku ustawowych warunków. Wierzytelność musiała mieć charakter wzajemny, być wierzytelnością bezsporną, a kolejnym warunkiem była wymagalność świadczeń. Wymagalność musiała odnosić się do obu wierzytelności mających ulec potrąceniu.

56 J. Białobrzęski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 101.

57 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, op. cit., s. 26.

58 Wyrok SN z 22 sierpnia 1991 r., sygn. akt III ARN 26/91, „Orzecznictwo Gospodarcze” 1991, nr 4, poz. 86.

59 Zob. art. 26 ust. 2a i 2b ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

60 Zob. art. 3 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

61 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, op. cit., s. 20.

62 Zob. art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

63 Zob. art. 145 § 1 ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2020 poz. 256).

Zdaniem Autora ww. ustawowe przesłanki potrącenia, które zostały wskazane przez ustawodawcę, należałoby uzupełnić o jeden warunek, a mianowicie, iż wierzytelności powinny być jednorodne (pieniężne). Sąd Najwyższy stwierdził, że kwoty nadpłaconych podatków i nienależnie uiszczonych podatków nie mogą być przedmiotem potrącenia. Nadpłaty podlegają zaliczeniu przez organ podatkowy na podatki z urzędu lub na wniosek dopiero po ich powstaniu. Nie podlegają natomiast nigdy potrąceniu przez podatnika⁶⁴. Trzeba także podkreślić, iż organ podatkowy jest obowiązany zawiadomić podatnika o dokonanych potrąceniu niezależnie od tego czy potrącenie następuje na wniosek podatnika czy z urzędu.

Zapłata przez przejęcie majątku na własność Skarbu Państwa nie została zbyt szczegółowo uregulowana ani w przepisach ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ani też w żadnym akcie wykonawczym. Organy podatkowe nie zajmowały jednoznacznego stanowiska w sprawie interpretacji przepisu wskazującego na tę formę zapłaty⁶⁵. Taki stan rzeczy mógł wynikać z faktu, iż w dotychczasowej praktyce forma ta występowała marginalnie. Przejęcie majątku na rzecz Skarbu Państwa następowało za zgodą dwóch stron, niewątpliwie przejęcie majątku na własność Skarbu Państwa powinno nastąpić w drodze umowy cywilnoprawnej⁶⁶ (dwustronnej) dokonanej przez podatnika i właściwy organ podatkowy. Z pewnością brak

możliwości przejęcia majątku za zobowiązania podatkowe wobec gminy było sytuacją szczególnie kłopotliwą⁶⁷. Żadna ze stron nie mogła skutecznie domagać się zawarcia takiej umowy. Gdyby bowiem organ podatkowy mógł arbitralnie doprowadzić do zapłaty należności podatkowych w tej formie, wystąpiłaby wówczas swoista postać egzekucji administracyjnej⁶⁸. Organ podatkowy nie mógł w żadnym przypadku wyrazić zgody na tę formę zapłaty zobowiązania podatkowego. Przedmiotem tej umowy mogły być tylko zobowiązania podatkowe przypadające Skarbowi Państwa, które pozostawały we właściwości rzeczowej urzędu skarbowego⁶⁹. Podpisanie umowy powinno być poprzedzone porozumieniem, przejęciu podlegały zarówno rzeczy ruchome, jak i nieruchomości. Jeżeli jednak przejmowanym majątkiem była nieruchomość, to mogło nastąpić przekazanie przejętego majątku tylko za pośrednictwem rejonowego organu rządowej administracji ogólnej⁷⁰.

7. Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej z 29 sierpnia 1997 r.

Zmiany, jakie wprowadzono do o.p. po 1997 r., a szczególnie w pierwszym okresie jej obowiązywania w latach 2001 i 2003 były zmianami korygującymi. Miały one na celu usunięcie zauważonych luk prawnych oraz wiązały się z wykonaniem wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Natomiast dwie duże zmiany miały miejsce w roku 2005 i 2009. Wywarły one istotny wpływ na relację pomiędzy podatni-

kiem a organami podatkowymi. Z jednej strony ograniczyły ryzyko podatkowe poprzez wprowadzenie instytucji interpretacji, a z drugiej uwzględniły postęp technologiczny i umożliwiły wykorzystanie nowych narzędzi z użyciem technologii cyfrowej. Zmiany, na które warto zwrócić uwagę, to procedura porozumień w sprawach cen taryfowych, wstrzymanie wykonania decyzji na czas sporu, prawo do złożenia korekty. Te nowe rozwiązania sprawiły, że ograniczone zostało ryzyko podatkowe podatnika, a także zmniejszyła się liczba sporów.

Podstawowe znaczenie w procesie wykonywania zobowiązań podatkowych ma obecnie zapłata podatku. Jest to umotywowane potrzebą zgromadzenia przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego zasobów pieniężnych odpowiednich do ich potrzeb⁷¹. W postępowaniu podatkowym, inaczej niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym, realizowane są nieostateczne decyzje podatkowe. W przypadku zapłaty podatku wygasa zobowiązanie podatkowe ukształtowane przez organ podatkowy w wyniku dokonania wymiaru lub obliczone przez samego podatnika. Nie jest to wykonanie ostatecznie ukształtowanego zobowiązaniowego stosunku prawnego, skoro jego treść, przedmiot, a nawet niekiedy podmiot zobowiązany tego stosunku mogą być zmienione w wyniku postępowania odwoławczego, kontroli samoobliczania podatkowego lub też sądowej kontroli prawidłowości decyzji administracyjnej⁷². Nie stanowi przeszkody do złożenia odwołania, ani do jego rozpoznania uiszczenie podatku

64 Wyrok SN z 22 sierpnia 1991 r., sygn. akt III ARN 26/91; <http://oswiata.inforlex.pl/katalogi/orzeczenia/tresc,01,or,OSN.1991.001.002553500,Wyrok-SN-z-dnia-22-sierpnia-1991-r-sygn-III-ARN-2691.html?sort=du&order=a&pozycja=9>; 03.06.2014 r.

65 A. M. Dereń, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit., s. 72.

66 M. Ślificzyk, *Potrącenie...*, op. cit., s. 37.

67 Tamże.

68 A. M. Dereń, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit.

69 Pismo z 17 października 1995 r. Podsekretarza Stanu do izb i urzędów skarbowych, nr PO6/K-861-474-6343/95, „Biuletyn Skarbowy” 1995 nr 5.

70 Tamże.

71 B. Brzeziński, *Zobowiązania podatkowe [w:] Prawo podatkowe*, red. J. Głuchowski, Toruń 1993, s. 46.

72 R. Mastalski, Glosa do wyroku NSA z 28 czerwca 2004 r., sygn. akt FSK 200/04, OSP 2005, nr 3, poz. 34.

wynikającego z nieostatecznej decyzji⁷³. Zapłata podatku i wniesienie odwołania od decyzji nieostatecznej nie przekreśla zastosowania zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego⁷⁴. Nie prowadzi jeszcze do wygaśnięcia zobowiązania wskutek zapłaty dokonanej wpłaty na podstawie nieostatecznej decyzji podatkowej⁷⁵.

Wysokość zobowiązania podatkowego wynika dopiero z decyzji ostatecznej, która może być następstwem zakończenia postępowania odwoławczego. Dokonanie wcześniej wpłaty podatku spowoduje jej odpowiednie zaliczenie na poczet zaległości lub zwrot nadpłaty⁷⁶. Zdaniem Autora celem tego unormowania jest zminimalizowanie niekorzystnych skutków finansowych w postaci odsetek od zaległości podatkowej. Może też stanowić dowód, że podatnik realnie zamierza wywiązać się z zobowiązania podatkowego⁷⁷. Obecnie dominuje linia orzecznictwa, według której zapłata dokonana na podstawie nieostatecznej decyzji podatkowej prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, lecz nie pozbawia podatnika prawa do wniesienia odwołania od takiej decyzji⁷⁸.

Zapłata podatku to podstawowy obowiązek podatnika, lecz brak jest normatywnej definicji pojęcia „zapłata podatku”. Stanowi to niewątpliwie źródło rozbieżności interpretacyjnych odnoszących się zwłaszcza do tzw. szczególnych form zapłaty podatku. Zapłata podatku to zbiór różnych czynności faktycznych i prawnych⁷⁹, uiszczenie należności. Ściągnięcie zaległości podatkowej w drodze egzekucji administracyjnej to również forma zapłaty podatku powodująca wygaśnięcie zobowiązania podatkowego⁸⁰. Może być uznane za odrębny sposób wygaszania zobowiązania podatkowego⁸¹. W doktrynie występują opinie, że zapłata podatku prowadzi tylko do wygaśnięcia uprawnień i obowiązków materialnoprawnych w takim wyłączenie zakresie, jakim zostały zrealizowane przez zapłatę, a nie prowadzi konkretnie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego⁸².

Podmiot do tego zobowiązany dokonuje zapłaty podatku⁸³, a jej dokonanie przez osobę inną niż podatnik nie może być prawnie skuteczne⁸⁴, nie uzasadnia zwrotu nadpłaty podatku jako świadczenia nienależnie uiszczonego. Wpłata kwoty podatku przez inną osobę niż

podatnik może być uznana za skuteczną zapłatę tylko wtedy, gdy wpłacający występuje jako wyřęczyciel podatnika, tj. osoba, która działając na rachunek podatnika dokonuje zapłaty z jego zasobów pieniężnych, świadcząc podatnikowi usługę w tym zakresie, a podatnikiem i stroną postępowania podatkowego pozostaje podmiot, w którego imieniu dokonano wpłaty⁸⁵. W wypadku braku odmiennych uregulowań podatek może być zapłacony wyłącznie przez podatnika. Według odmiennego poglądu zapłatę podatku dokonaną przez podmiot inny niż podatnik należy uznać za prawnie skuteczną i powodującą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego⁸⁶. Umowa cywilnoprawna zawarta pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią nie prowadzi do wstąpienia osoby trzeciej w miejsce podatnika w stosunku podatkowoprawnym⁸⁷. Nie może powodować wygaśnięcia ciążącego na podatniku zobowiązania podatkowego świadczenie podatku na rzecz innej gminy niż gmina właściwa, ponieważ należy dokonać zapłaty na rzecz właściwego beneficjenta⁸⁸.

W zależności od gotówkowej lub bezgotówkowej formy zapłaty różnicowano termin dokonania płatności podat-

73 Wyrok NSA z 15 września 2004 r., sygn. akt FSK 481/04, POP 2005, nr 5, poz. 114; wyrok NSA z 11 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1217/05, LexPolonica nr 418487; wyrok WSA w Gliwicach z 5 marca 2008 r., sygn. akt I SA/GI 34/08, Lex nr 460501.

74 A. Gomułowicz, Glosa do wyroku NSA z 15 września 2004 r., sygn. akt FSK 481/04, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 6, s. 44; L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Glosa do wyroku NSA z 12 kwietnia 2006 r., sygn. akt FSK 2365/04, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 3, s. 81; A. Kaźmierczyk, Glosa do uchwały NSA z 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07, Gd. St. Praw. 2008, nr 4, poz. 89.

75 A. Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, RPEiS 2008, nr 3, s. 64; A. Kubiak, Glosa do uchwały NSA z 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07, ZN SA 2008, nr 3, s. 159; S. Forenc, Glosa do uchwały NSA z 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 4/07, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4, s. 33.

76 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 163.

77 Wyrok WSA w Gliwicach z 15 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/GI 464/10, Lex nr 748247.

78 Wyrok NSA z 18 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 470/09, LexPolonica nr 2552910, wyrok WSA we Wrocławiu z 16 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/ Wr 421/10, Lex nr 737607.

79 O. Łunarski, *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 41.

80 Wyrok NSA z 23 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 304/10, LexPolonica nr 2496130; wyrok NSA z 6 października 2010 r., sygn. akt II FSK 84/10, LexPolonica nr 2467681.

81 W. Morawski, Glosa do wyroku NSA z 22 października 2004 r., sygn. akt FSK 694/04, OSP 2006, nr 1, poz. 12.

82 J. Pinkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w świetle art. 70 Ordynacji podatkowej*, „Doradztwo Podatkowe” 2006, nr 12, s. 20.

83 B. Brzeziński, Glosa do uchwały NSA z 26 maja 2008 r., sygn. akt I FPS 8/07, ZN SA 2009, nr 2, poz. 176.

84 Wyrok WSA w Gliwicach z 6 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/GI 860/09, Lex nr 558081; wyrok NSA z 16 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1237/07, LexPolonica nr 2066048; uchwała NSA z 26 maja 2008 r., sygn. akt I FPS 8/07, ONSAiWSA 2008, nr 5 poz. 70.

85 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 164.

86 Tamże.

87 K. Tetlak, *Zapłata podatku przez osobę trzecią*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 7, s. 39; P. Boroszowski, *Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Glosa” 2001, nr 8, s. 2.

88 Wyrok WSA w Białymstoku z 7 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 445/08, LexPolonica nr 2016026.

ku. Przy zapłacie gotówką jest to dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub na rachunek bankowy tego organu w banku, placówce pocztowej, biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej⁸⁹, a także w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta. W obrocie bezgotówkowym jest to dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika albo płatnika albo inkasenta, lub jego rachunku w SKOK, jego rachunku płatniczego w instytucji płatniczej na podstawie polecenia przelewu. W obrocie bezgotówkowym zapłata podatku jest możliwa tylko z rachunku podatnika. Nie jest dopuszczalna zapłata podatku w obrocie bezgotówkowym przez osobę trzecią z rachunku bankowego należącego do osoby trzeciej⁹⁰. Zlecenia płatnicze mogą być składane także w formie dokumentu elektronicznego przy użyciu oprogramowania, które udostępniają banki lub inni dostawcy usług płatniczych uprawnieni do przyjmowania zleceń płatniczych albo w inny sposób uzgodniony z bankiem lub innym dostawcą usług płatniczych przyjmującym zlecenie.

W tym miejscu warto wskazać, że od 1 stycznia 2020 r. wprowadzona została instytucja tzw. indywidualnego mikrorachunku podatkowego, będącego rachunkiem przypisanym do danego podatnika, pracodawcy – płatnika, służącego do wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz osób prawnych (CIT), a także podatku od towarów i usług (VAT). Dotychczasowe rachunki bankowe urzędów skarbowych w zakresie PIT, CIT oraz VAT funkcjonowały do 31 grudnia 2019

r. Natomiast od 1 stycznia 2020 r. zobowiązania z tytułu PIT, CIT i VAT należy wpłacać na indywidualny mikrorachunek podatkowy.

Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2020 r. art. 61b o.p. wpłata podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz niepodatkowych należności budżetowych jest dokonywana na rachunek urzędu skarbowego przy użyciu indywidualnego rachunku podatkowego identyfikującego podatnika lub płatnika (indywidualny rachunek podatkowy). Struktura numeru indywidualnego rachunku podatkowego jest zgodna z formatem Numeru Rachunku Bankowego i zawiera: sumę kontrolną, numer rozliczeniowy jednostki organizacyjnej banku oraz identyfikator podatkowy. Numer indywidualnego rachunku podatkowego jest udostępniany, po podaniu identyfikatora podatkowego, w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w urzędzie skarbowym.

Z wprowadzonymi zmianami związana jest również kwestia rozliczania wpłat na indywidualny mikrorachunek bankowy. Zgodnie z treścią znowelizowanego art. 62 par. 1 o.p. podatnik nieposiadający zaległości podatkowych w momencie dokonywania przelewu może określić, jaki typ zobowiązania chce uregulować, tzn. PIT, CIT, VAT lub inne. Jeżeli w tytule przelewu podatnik nie wskaże podatku, który ma zostać nim rozliczony, wówczas naczelnik urzędu skarbowego rozliczy zobowiązanie o najstarszym terminie wymagalności. Do zalet związanych z wprowadzeniem indywidualnych mi-

krorachunków podatkowych należy zaliczyć fakt posiadania jednego, stałego rachunku, na który należy dokonywać wpłat z tytułu PIT, CIT oraz VAT, co stanowi niewątpliwie ułatwienie dla podatników, gdyż korzystanie z jednego rachunku bankowego jest po prostu wygodniejsze. Kolejnym plusem jest fakt, że w przypadku zmiany miejsca zamieszkania lub siedziby firmy numer indywidualnego rachunku podatkowego nie ulega zmianie.

Występują ograniczenia podmiotowe w sposobach dokonywania zapłaty podatków. Podatnicy, płatnicy prowadzący działalność gospodarczą i obowiązani do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów powinni dokonywać zapłaty podatków w formie polecenia przelewu. Polecenie to powinno być dokonane nie z rachunku osobistego podatnika, który nie jest związany z działalnością, a z rachunku rozliczeniowego przedsiębiorcy - rachunku związanego z prowadzeniem działalności⁹¹. Ograniczenie to nie dotyczy opłaty skarbowej, którą przedsiębiorcy mogą wpłacać gotówkowo. Mikroprzedsiębiorcy mogą dokonywać wpłat wszystkich podatków w formie gotówkowej. Dotyczy to prowadzącego działalność gospodarczą w formie prywatnej praktyki lekarskiej⁹². Polecenie przelewu nie musi być stosowane w trzech przypadkach: gdy zapłata podatku nie jest związana z prowadzoną działalnością gospodarczą, zapłata podatku jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami akcyzy oraz gdy podatki są pobierane przez płatników lub inkasentów. Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym nie jest zapłatą, która skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego⁹³.

89 Podmioty prowadzące działalność na podstawie przepisów ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. Nr 199, poz. 1175 ze zm.).

90 Wyrok WSA w Gliwicach z 11 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/GI 12/11, Lex nr 1084225.

91 Postanowienie Urzędu Skarbowego w Elblągu z 7 lipca 2006 r., sygn. PP1/443-43/06, „Serwis Podatkowy” 2006, nr 9, s. 29.

92 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 grudnia 2009 r., sygn. IPPP1-443-1266/09-2/JB, LexPolonica nr 2223126.

93 S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 363.

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje na skutek pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta⁹⁴. Płatnik i inkasent są pośrednikami pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Przekazują organowi podatkowemu pieniądze w imieniu podatnika⁹⁵. Obowiązkiem płatnika jest: obliczenie kwoty podatku, pobranie jej od podatnika oraz wpłacenie we właściwym terminie organowi podatkowemu⁹⁶. Rolą inkasenta jest natomiast pobranie podatku od podatnika i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Inkasenci pobierają niektóre podatki lokalne i opłaty lokalne, jeśli rada gminy zarządzi ich pobór w takiej formie. Przykładami może być pobór przez inkasenta podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego od osób fizycznych, również opłaty miejscowej, targowej, skarbowej, uzdrowskiej oraz od posiadania psów.

Rada gminy powinna dokonać analizy potrzeby zastosowania tej instytucji z punktu widzenia celowości i gospodarności przed podjęciem decyzji o zarządzeniu poboru podatków i opłat w drodze inkasa. Może brać pod uwagę także takie kryteria, jak: tradycje lokalne, które są istotne w środowiskach wiejskich, interesy podatników, a w szczególności ułatwienia im uiszczenia podatków oraz opłat. Pobieranie podatku przez inkasenta nie może być traktowane jako forma dofinansowania podmiotów, którym zlecono wykonywanie tychże czynności⁹⁷. W ocenie Autora o zarządzeniu poboru podatku w drodze inkasa powinien de-

cydować głównie interes gminy, podatników, a nie inkasentów.

Faktyczne zaspokojenie wierzyciela nastąpi z chwilą wpłaty podatku przez płatnika lub inkasenta na rachunek właściwego organu podatkowego. Brak tej wpłaty w terminie nie ma i nie może mieć wpływu na moment wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Powoduje jednak odpowiedzialność podatkową płatnika, inkasenta, ponieważ to z chwilą pobrania należności przez te podmioty następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. W inny sposób zostało uregulowane wygaśnięcie zobowiązań płatnika i inkasenta, gdy podmioty te stały się dłużnikami Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Następuje to przez wpłatę, zaliczenie nadpłaty, zaliczenie zwrotu podatku, umorzenie⁹⁸, przejęcie nieruchomości lub przejęcie prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, a także w wyniku przedawnienia.

W o.p. znajduje się najbardziej rozbudowana z obowiązujących do tej pory regulacji potrącenia. Określono w wyraźny sposób moment, w którym dochodzi do potrącenia⁹⁹, a także przywrócono zastosowanie instytucji potrącenia w stosunku do podatków stanowiących dochód budżetu gminy¹⁰⁰.

Potrącenie wierzytelności podatnika względem jego zobowiązań podatkowych nie jest możliwe, gdy wierzytelność nie spełnia warunków, od których speł-

nienia ustawodawca uzależnił możliwość potrącenia. Nie można potrącić wierzytelności, która powstała na skutek umowy zawartej pod warunkiem zawieszającym, który się nie ziścił¹⁰¹. Potrącenie zobowiązań podatkowych jako instytucja prawna zostało przejęte z prawa cywilnego. Potrącenie w prawie cywilnym jest definiowane jako sposób wykonania zobowiązań znajdujący zastosowanie, gdy dwie strony są równocześnie w stosunku do siebie dłużnikami i wierzycielami. Zobowiązania tych podmiotów co do zasady nie wynikają z umowy wzajemnej, a ich świadczenia mają charakter jednorodzajowy¹⁰².

Ordynacja podatkowa wprowadza zamknięty katalog wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa, z których może nastąpić potrącenie¹⁰³. Potrącenie wierzytelności podatnika z innych tytułów poza tymi wymienionymi w ustawie nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązań podatkowych. Od 1 stycznia 2009 r. potrącenie zobowiązań może nastąpić z tytułu prawomocnego wyroku sądownego, który został wydany na podstawie art. 417² k.c., ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417² k.c. Zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę lub wymagalne, stanowiące dochód budżetu państwa, podlegają na wniosek podatnika potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa z tytułu ściśle określonej wierzytelności¹⁰⁴. Uprawnienie do potrącenia zobowiązań podatkowych z wzajemnej, bezspornej

94 Zob. art. 59 § 1 pkt 2 o.p.

95 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 364.

96 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 168.

97 M. Paczocha, Glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z 23 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 224/05, „Finanse Komunalne” 2006, nr 10, s. 68.

98 Tylko w przypadkach określonych w art. 67d § 3 o.p.

99 Zob. art. 64 § 5 o.p.

100 M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, *op. cit.*, s. 23.

101 Wyrok WSA w Warszawie z 25 maja 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 1083/03, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 7, poz. 2.

102 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 382.

103 Zob. art. 64. §1 i art. 65 § 1 o.p.

104 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 382.

nej, wymagalnej wierzytelności przysługuje tylko podatnikowi z jego wzajemnej wierzytelności¹⁰⁵. Nadpłaty podlegają zaliczeniu przez organ podatkowy na podatki z urzędu lub na wniosek zawsze dopiero po ich powstaniu. Nie podlegają jednak nigdy potrąceniu przez podatnika¹⁰⁶.

Wierzytelność wzajemna oznacza, iż z jednej strony podatnik jest dłużnikiem z tytułu podatku przypadającego na rzecz Skarbu Państwa lub państwowej jednostki budżetowej, a z drugiej strony Skarb Państwa lub państwowa jednostka budżetowa jest dłużnikiem z tytułów ustawowych¹⁰⁷. Przyznana podatnikowi dotacja budżetowa nie jest wierzytelnością podatnika wobec Skarbu Państwa, z której możliwe byłoby potrącenie zobowiązania podatkowego¹⁰⁸.

Bezsporna jest wierzytelność wynikająca z prawomocnych wyroków sądowych i ugody zawartej między wierzycielem a dłużnikiem, ostatecznych decyzji administracyjnych, uznana przez dłużnika, wynikająca z wykonywanych w sposób niebudzący zastrzeżeń umów cywilnoprawnych, lub wynikająca ze zgodnego oświadczenia stron stosunku prawnego. Bezsporną może być tylko wierzytelność, jeśli na skutek zebranych dowodów nie budzi wątpliwości fakt, iż wierzytelność taka istnieje, jest określona jej wysokość i termin wykonania¹⁰⁹. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że bezzasadne jest żądanie od podatnika przedłożenia potwierdzenia przez urząd reprezentujący Skarb Państwa istnienia wzajemnej, bezspornej i wy-

magalnej wierzytelności wobec Skarbu Państwa w sytuacji, gdy podatnik złożył wniosek o potrącenie zobowiązania podatkowego z taką wierzytelnością¹¹⁰. Wierzytelność wymagalna to taka, której termin wykonania już minął. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że „trudności w uzyskaniu środków przez państwową jednostkę organizacyjną nie mogą pozbawić podatnika prawa do realizacji zobowiązań podatkowych”¹¹¹.

Ordynacja podatkowa wprowadza zamknięty katalog wierzytelności podatnika¹¹² wobec Skarbu Państwa, z których może nastąpić potrącenie. Są to wierzytelności tylko i wyłącznie z tytułu: prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub art. 417² k.c., prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 lub art. 417² k.c., nabycia przez Skarb Państwa nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenie nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami, odszkodowania za niestuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie przepisów k.p.k., odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz bytu państwa polskiego, odszkodowania orzeczonego w decyzji organu administracji rządowej¹¹³.

W ocenie Autora dużo większe znaczenie dla praktyki ma potrącenie

przez podatników dysponującymi wierzytelnościami w stosunku do państwowych jednostek budżetowych, z tytułu zamówień realizowanych na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych. Warunkiem jest, że potrącenie jest dokonywane przez tego podatnika i z tej wierzytelności. Wprowadzono dodatkowe rygory, aby podatnik był pierwotnym wierzycielem państwowej jednostki budżetowej oraz wierzytelność podatnika wynikała z tytułu zamówień wykonywanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych¹¹⁴.

W nowym brzmieniu art. 64 § 2, nadanym nowelą z 2008 r., ustawodawca odwołuje się do ogólnego pojęcia, jakim jest wykonywanie zamówień zamiast „wykonywanych robót budowlanych, dostaw lub usług”, a ponadto precyzyjniej odwołuje się do umowy zawartej w trybie przepisów o zamówieniach publicznych. Jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego¹¹⁵.

Postępowanie w sprawie potrącenia może być wszczęte z urzędu lub na wniosek. Potrącenie ma formę postano-

105 Wyrok NSA z 21 maja 1993 r., sygn. akt SA/Lu 1194/92, POP 1994, nr 6, poz. 103.

106 Wyrok SN z 22 sierpnia 1991 r., sygn. akt II ARN 26/91, POP 1992, nr 2, poz. 36.

107 Zob. art. 64 § 2 o.p.

108 Wyrok NSA z 11 lipca 1990 r., sygn. akt III SA 451/90, POP 1992, nr 2 poz. 35.

109 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 384.

110 Wyrok NSA z 21 maja 1999 r., sygn. akt I SA/Gd 2553/98, POP 2001, nr 2, poz. 34.

111 Wyrok NSA z 6 listopada 1996 r., sygn. akt III SA 599/96, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 10, s. 308.

112 Zob. art. 64 § 1 o.p.

113 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 384.

114 Ustawa z 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1843.

115 Zob. art. 11 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157 poz. 1240 ze zm.).

wienia, na które przysługuje zażalenie. Ma ono charakter deklaratoryjny, gdy uwzględnia wniosek o potrącenie. Potrącenie następuje z dniem złożenia tego wniosku. Postanowienie o potrąceniu wydane z urzędu ma charakter konstytutywny. Następuje z dniem wydania postanowienia. W formie decyzji następuje odmowa potrącenia w postępowaniu wszczętym na wniosek. W przypadku, gdy potrącenie nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej, kwotę wynikającą z potrącenia zalicza się proporcjonalnie na poczet zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu potrącenia pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę¹¹⁶. Nie jest możliwe potrącenie, gdy podatnikowi przysługują wierzytelności wobec samorządowej jednostki budżetowej, a obciążają go zobowiązania podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa¹¹⁷. Jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności podatnika jest obowiązana wpłacić równowartość wygasłego podatku do organu podatkowego w terminie siedmiu dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego podatku nalicza się odsetki za zwłokę¹¹⁸.

Zobowiązanie podatkowe wygasa wsku-

tek zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku¹¹⁹. Nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę i bieżących zobowiązań podatkowych¹²⁰. Odpowiednio w tej sytuacji ma zastosowanie procedura do zwrotu podatku. Nie uzależniono skutków wygaśnięcia zobowiązania podatkowego od faktu, czy zaliczenie następuje na poczet zobowiązania określonego w ostatecznej, czy też nieostatecznej decyzji podatkowej¹²¹. W przypadku istnienia zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań nadpłata podlega z urzędu zarachowaniu na te zaległości lub wymagalny podatek bez zgody lub dyspozycji podatnika¹²². Organ podatkowy w wypadku zaistnienia nadpłaty, gdy podatnik ma zaległości podatkowe, zalicza ją na ich poczet¹²³. Organ podatkowy powinien zarachować znaną mu nadpłatę na poczet znanej mu zaległości podatkowej, ale nie ma obowiązku poszukiwania innych istniejących zaległości¹²⁴. Rozliczenie nadpłaty może nastąpić tylko po jednoznacznym ustaleniu daty jej powstania¹²⁵.

W sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych organ podatkowy jest zobowiązany wydać postanowienie¹²⁶.

Na postanowienie służy zażalenie. Postanowienie stwierdza dokonane *ex lege* zaliczenie określonej kwoty nadpłaty lub kwoty zwrotu różnic podatku na poczet zaległości lub bieżących zobowiązań. Wydanie postanowienia jest formalnym potwierdzeniem działań księgowych organu podatkowego¹²⁷. Przepisy o zaliczeniu nadpłaty na poczet zobowiązań podatkowych i zaległości podatkowych stosuje się odpowiednio do zwrotu podatku, który w procedurze wygasania zobowiązań podatkowych jest traktowany analogicznie do nadpłaty podatku¹²⁸.

Szczególną formą wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych¹²⁹. Odpowiednikiem tej instytucji w ustawie o zobowiązaniach podatkowych była instytucja przejęcia na własność Skarbu Państwa¹³⁰. Nastąpić to może na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa lub na rzecz gminy, powiatu, województwa¹³¹, ale w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów¹³². Stronami umowy są podatnik oraz Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. Starosta jest organem właściwym do zawarcia umowy w wypadku za-

116 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 387.

117 K. Teszner, *Potrącenie zobowiązań podatkowych podatnika z jego wierzytelności wobec gminy*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 9, s. 32.

118 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 173.

119 Zob. art. 59 § 1 pkt 4 o.p.

120 Zob. art. 76 § 1 o.p.

121 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 364.

122 Wyrok WSA w Gdańsku z 11 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 158/10, Lex nr 659176; wyrok WSA w Gdańsku z 26 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 906/08, LexPolonica nr 2455791.

123 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 7 września 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 1040/10, Lex nr 965950; wyrok WSA w Kielcach z 17 lutego 2011 r., sygn. akt I Sa/Ke 616/10, Lex nr 990912.

124 Wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt I FSK 577/11, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5, s. 38.

125 Wyrok WSA w Poznaniu z 24 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Po 365/09, LexPolonica nr 2791676.

126 Wyrok WSA w Olsztynie z 12 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/OI 582/08, Lex nr 485053; wyrok WSA we Wrocławiu z 14 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1210/07, Lex nr 469259.

127 Wyrok WSA w Gliwicach z 26 września 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 144/11, Lex nr 1084243, wyrok WSA w Olsztynie z 12 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/OI 582/08, Lex nr 485053.

128 Wyrok NSA z 1 grudnia 2011 r., sygn. akt I GSK 709/10, LexPolonica nr 3117237.

129 Zob. art. 59 § 1 pkt 6 o.p.

130 Zob. art. 26 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

131 Zob. art. 66 o.p.

132 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 365.

ległości z tytułu podatków stanowiących dochód Skarbu Państwa. Jest to uzależnione od zgody właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub właściwego naczelnika urzędu celnego. Odpowiednio wójt, burmistrz (prezydent miasta), zarząd powiatu, województwa są organem właściwym do zawarcia umowy w przypadku zaległości stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego.

Przeniesienie własności może nastąpić jedynie na wniosek podatnika, który powinien zawierać elementy pisma procesowego¹³³. Niezbędne jest określenie wysokości zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, z jakiego tytułu jest zaległość, sprecyzowanie rzeczy lub praw objętych wnioskowanym przeniesieniem oraz ewentualnie ich wycena¹³⁴. Nie przewidziano żadnych ograniczeń odnoszących się do rodzaju i charakteru świadczenia. Wyłącznie wolą stron umowy może być wprowadzone ograniczenie. W związku z cywilnoprawnym charakterem umowy podatnik nie może mieć żadnego roszczenia do drugiej strony o jej zawarcie. Umowę sporządza się w formie szczególnej, gdy jest ona niezbędna do jej zawarcia.

Przedmiotem świadczenia podatnika mogą być zarówno rzeczy ruchome, nieruchomości oraz prawa majątkowe o charakterze rzeczowym, jak również obligacyjny, a także prawa na dobrach niematerialnych, jeśli mają charakter zbywalny¹³⁵. Umowa ta nie jest z pewnością umową sprzedaży, nie ma tu wzajemności, nie jest też umową

darowizny, gdyż występuje tu odmienność *causa*. Niewątpliwie ma charakter umowy nienazwanej. W umowie tej występuje kontekst prywatnoprawny i publicznoprawny. Ustawowa procedura zawierania takiej umowy przez Skarb Państwa wygląda następująco. Umowa sporządzana jest na piśmie. Starosta powiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego o jej zawarciu, przesyłając kopię umowy. Organ podatkowy wyraża zgodę lub odmawia jej wyrażenia w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. Treść postanowienia musi być jednoznaczna. W ramach uznania administracyjnego, które jest poprzedzone przeprowadzonym postępowaniem, podejmowane jest rozstrzygnięcie organu podatkowego. W przypadku zawarcia umowy, organ podatkowy pierwszej instancji wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego¹³⁶. Decyzja może być wydana dopiero po dniu przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, gdyż dzień ten uważa się za termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹³⁷. Decyzja ma charakter deklaratoryjny. Przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu¹³⁸.

Ustawodawca jako jeden ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wymienił przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w po-

stępowaniu egzekucyjnym¹³⁹. Przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym to różny od przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych sposób wygasania zobowiązań podatkowych. Jednakże ten sposób wygasania zobowiązań polega na przymusowym wykonaniu zobowiązań podatkowych¹⁴⁰. Przedmiotem egzekucji administracyjnej w ramach pojęcia „przejęcie własności nieruchomości” mogą być grunty, grunty z budynkami, budynki, ułamkowa część nieruchomości, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawo do lokalu mieszkalnego w domu budowanym przez spółdzielnię mieszkaniową w celu przeniesienia jego własności na członka spółdzielni¹⁴¹. Wymiar zobowiązania przesądza o wysokości zobowiązania podatkowego podlegającego egzekucji, tylko zobowiązanie wymierzone może podlegać egzekucji administracyjnej i tylko w wysokości wymierzonej. Niewątpliwie dotyczy to również zobowiązań wynikających z przepisów prawa podatkowego¹⁴². Przepisy o egzekucji nie przewidują, aby w trakcie jej trwania był dokonywany wymiar tego zobowiązania¹⁴³.

Prawami majątkowymi w rozumieniu ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji są wierzytelności, prawa

133 Zob. art. 126 ustawy z 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c., t.j. Dz.U. 2019 poz. 1460).

134 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 391.

135 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, op. cit., s. 376.

136 Zob. art. 66 § 2 o.p.

137 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 392.

138 Uchwała składu 7 sędziów NSA z 8 października 2008 r., sygn. akt I FPS 2/07, ONSAIWSA 2007, nr 6, poz. 127.

139 Zob. art. 59 § 1 pkt 7 o.p.

140 Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (dalej: u.p.e.a., t.j. Dz.U. 2019 poz. 1438).

141 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 365.

142 *Konferencja. Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia*, pod red. G. Gołębiowskiego, H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2013, Kancelaria Sejmu. Biuro Analiz Sejmowych, s. 54.

143 Zob. art. 21 § 4 o.p.

z papierów wartościowych zapisanych na rachunku papierów wartościowych, z wierzytelności z rachunku pieniężnego, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych, z weksla, z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, a także inne prawa majątkowe¹⁴⁴.

Egzekucja administracyjna z nieruchomości może być przeprowadzona, jeżeli zastosowanie innych środków egzekucyjnych nie było możliwe lub okazało się bezskuteczne¹⁴⁵. Nie może być żadnych wątpliwości odnoszących się do dochodzonego zobowiązania. Celem egzekucji jest wyegzekwowanie należności pieniężnych określonych lub ustalonych tylko w ostatecznym orzeczeniu¹⁴⁶. Do egzekucji administracyjnej z nieruchomości organ egzekucyjny przystępuje przez zajęcie nieruchomości, wezwanie zobowiązanego, aby zapłacił egzekwowaną należność pieniężną wraz z odsetkami i kosztami egzekucyjnymi w terminie 14 dni, licząc od dnia doręczenia wezwania, pod rygorem przystąpienia do opisu oraz oszacowania wartości nieruchomości. Wezwanie do zapłaty nie powinno być kierowane do pełnomocnika, lecz bezpośrednio do osoby zobowiązanej¹⁴⁷. Zajęcie obejmuje nieruchomość i wszystko to może stanowić przedmiot obciążenia hipoteką wraz z pożytkami z nieruchomości. Zajętą nieruchomość organ egzekucyjny sprzedaje nie wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia opisu i oszacowania wartości w drodze licytacji, która odbywa się publicznie. O terminie licytacji organ eg-

zekucyjny zawiadamia przez publiczne obwieszczenie. Obwieszczenie musi być wywieszone w siedzibie urzędu skarbowego, urzędu właściwej jednostki samorządu terytorialnego, co najmniej na 30 dni przed datą licytacji. Cena wywoławcza, za którą można nabyć nieruchomości w pierwszej licytacji ustnej wynosi trzy czwarte oszacowanej wartości nieruchomości. Postępowanie egzekucyjne jest umarzone, gdy po trzech kolejnych licytacjach żaden z wierzycieli nie przejął nieruchomości na własność. Organ egzekucyjny po zamknięciu licytacji wydaje postanowienie o przybicu na rzecz licytanta, który zaoferował najwyższą cenę. Jeżeli postanowienie o przybicu stało się ostateczne oraz nabywca zapłacił cenę nabycia, organ egzekucyjny w postanowieniu o przyznaniu własności, które stało się ostateczne, przenosi własność na nabywcę.

Egzekucja może być prowadzona również z wierzytelności pieniężnych, papierów wartościowych niezapisanych na rachunkach papierów wartościowych, weksla, praw z instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz z wierzytelności z rachunków pieniężnych, udziału w spółce z o.o. W sytuacji gdy wspólnik ma więcej udziałów, zajęcie dotyczy wszystkich, a organ egzekucyjny dokonuje zajęcia udziału wszystkich udziałów jedną czynnością egzekucyjną¹⁴⁸. Egzekucja może być prowadzona również z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych, z praw własności przemysłowej i innych praw majątkowych¹⁴⁹. Zaletą przyjętej obecnie koncepcji realizującej unifikację prawnej

regulacji egzekucji obowiązków o charakterze publicznoprawnym jest przede wszystkim zmniejszenie objętości prawa, czyni je przejrzystym, a w konsekwencji łatwym do stosowania¹⁵⁰. Wśród wad wymieniana się nieuwzględnienie specyfiki egzekucji należności podatkowej¹⁵¹.

8. Podsumowanie

Z wyżej przeprowadzonej analizy wynika, że kwestia ewolucji form wygasania zobowiązań podatkowych jest niezmierzona i problematyczna. W wielu miejscach przedstawienie zmian, kierując się tylko wykładnią językową przepisów występujących w aktach prawnych, jest zdecydowanie niewystarczające.

Ordynacja podatkowa zawiera zamknięty katalog dopuszczalnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych. Rozwiązanie to służy stabilizacji i pewności stosunków pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym. Przed 1 stycznia 2003 r. nie był on zbiorem zamkniętym, ponieważ nie wymieniał zaliczenia zwrotu podatku jako jednego ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W następstwie pełnego określenia sposobów wygasania zobowiązań podatkowych przestały występować wątpliwości co do tego czy zobowiązanie podatkowe wygasa w inny sposób niż wymieniony w ustawie. Wszystkie formy wygasania zobowiązań podatkowych mają charakter samoistny i wzajemnie się wykluczający. Jest to przejrzyste rozwiązanie dla organu podatkowego, a także dla podatnika, który nie może spodziewać się wygaśnięcia zobowiązania w inny sposób.

144 Por. u.p.e.a.

145 Wyrok NSA z 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FZ 741/11, LexPolonica nr 3090911.

146 Pismo Ministerstwa Finansów z 23 maja 2005 r., sygn. SP2/395/033-59/873/03/DO, „Biuletyn Skarbowy” 2005, nr 5, s. 22.

147 Wyrok WSA w Warszawie z 19 marca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 33/08, Lex nr 485741.

148 J. Wąsik, *Administracyjna egzekucja z udziału w spółce z o.o.*, „Glosa” 2002, nr 9, s. 27.

149 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 185.

150 M. Masternak, *Realizacja zobowiązań podatkowych. Egzekucja podatkowa* [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, (red.) L. Etel, Warszawa 2010, s. 810.

151 M. Masternak, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, op. cit.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych cechowała się lakonicznością regulacji, pochodząc z innych realiów politycznych i gospodarczych, nie kładła nacisku na ochronę interesów podatników. W stosunku do katalogu zawartego w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, katalog form wygasania zobowiązań podatkowych w Ordynacji z 1997 r. został zdecydowanie rozbudowany. Pojawiły się nowe formy, które w większym stopniu uwzględniają wzajemne interesy wierzyciela podatkowego i po-

datnika oraz umożliwiają dostosowanie sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego do okoliczności faktycznych danej sytuacji. Podatnik, jako osoba zobowiązana do uiszczenia podatku, ma pełen wachlarz możliwości jego zapłaty, a także spłaty zaległości podatkowej. Jest to dla niego bardzo dobre rozwiązanie, ponieważ może on zdecydować o formie uiszczenia należności w najbardziej korzystny dla siebie sposób. Wejście w życie Ordynacji podatkowej z 1997 r. połączone było z ujednolice-

niem uprawnień wierzycielskich Skarbu Państwa i gminy. Poprzednio zobowiązania podatkowe wobec budżetu gminy wygasły efektywnie jedynie poprzez zapłatę podatku, w rozliczeniach podatkowych ze Skarbem Państwa natomiast wykorzystywane było również potrącenie i przejęcie majątku podatnika. Obecnie Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego uprawnione są do stosowania takich samych środków prowadzących do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

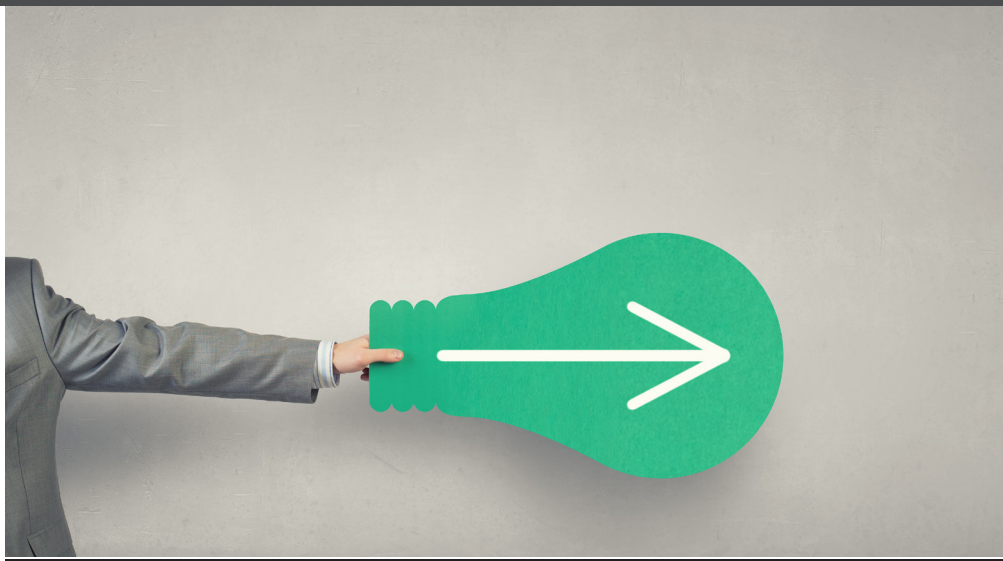
Summary

Michał Wasilenko

Evolution of effective forms of tax obligation's expiring

Expiring of tax obligations should serve stabilization and reliability of relations between taxpayer and tax creditor in aspect of fiscal public law. Taxes, which should be considered as both legal and economic institution, are vital source of country's income, so it is crucial to define when such tax obligation expires and when tax creditor has no ability to enforce a debt.

Tax Ordinance contains closed list of permissible ways of tax obligation's expiring. This solution creates a positive impact on stabilization and reliability of relations between taxpayer and tax creditor in aspect of fiscal public law.



Michał Skwarek

Prawnik w Departamencie Prawnym. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Słowa kluczowe: las, definicja lasu, grunt, ustawa o lasach, orzecznictwo, doktryna, kryterium przyrodnicze, kryterium przestrzenne, kryterium przeznaczenia, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

IMPLIKACJE PRAWNE WYNIKAJĄCE Z DEFINICJI LASU W ŚWIELE DOKTRYNY ORAZ ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Za las może być uznany grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną, drzewami i krzewami oraz runem leśnym, o ile spełnia także jedno z kryteriów wymienionych pod literą a, b lub c art. 3 pkt 1 ustawy z 28 września 1991 r. o lasach¹ (dalej: u.o.l.). Prawna definicja lasu ustanowiona została na gruncie art. 3 pkt 1 tej regulacji i ze względu na swoje niejednoznaczne brzmienie budzi wiele kontrowersji i wątpliwości interpretacyjnych. Wykładnia gramatyczna tego przepisu nie przynosi jednoznacznych wniosków, co doprowadziło do wykształcenia się dwóch rozbieżnych poglądów w orzecznictwie – wzajemnie się wykluczających. Niejednolite stanowiska prezentują także przedstawiciele doktryny, różnie odnosząc się w piśmiennictwie do zagadnienia prawnej definicji lasu. Spór sprowadza się w swojej istocie do odpowiedzi na pytanie, czy za las może być uznany każdy grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną, drzewami i krzewami oraz runem leśnym, czy też grunt taki musi nadto spełniać jedno z kryteriów wymienionych pod literą a, b lub c art. 3 pkt 1 u.o.l.

1. Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie pojęcia definicji lasu w kontekście kryteriów wymaganych w u.o.l., aby zakwalifikować grunt jako las. Autor publikacji w pierwszej kolejności poświęca uwagę konstrukcji oraz elementom tej definicji, by dalej skierować

rozważania ku dwóm głównym poglądom w zakresie omawianej tematyki, a także weryfikuje tezę, że zakwalifikowanie gruntu jako las na podstawie u.o.l. wymaga łącznego spełnienia kryteriów przyrodniczego i przestrzennego oraz kryterium przeznaczenia, wymienionego w art. 3 pkt 1 u.o.l.

¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 6.

2. Definicja lasu na gruncie u.o.l.

Jak już zostało to wspomniane na wstępie, normatywna definicja lasu ustanowiona została na podstawie art. 3 pkt 1 u.o.l. Zgodnie z przywołanym przepisem, lasem w rozumieniu ustawy jest grunt:

1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony;

a) przeznaczony do produkcji leśnej lub
b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo

c) wpisany do rejestru zabytków;

2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.

Wojciech Radecki wskazuje, że powyższy przepis u.o.l. wprowadza kilka kryteriów uznawania gruntów za las, a do trzech podstawowych kategorii należy zaliczyć kryterium przyrodnicze, przestrzenne oraz kryterium przeznaczenia². Kryterium wskazane w art. 3 ust. 2 u.o.l. stanowi tak zwane kryterium dodatkowe, powiązane z gospodarką leśną i pozostaje poza zakresem rozważań w niniejszej publikacji.

Kryterium przyrodnicze wymaga pokrycia gruntu roślinnością leśną (uprawami leśnymi), na którą składają się drzewa i krzewy oraz runo leśne, przy czym przejściowe pozbawienie roślinności

leśnej nie pozbawia gruntu cechy lasu, jeżeli spełnione są pozostałe kryteria. Kryterium przestrzenne odnosi się do powierzchni lasu, który musi stanowić zwartą powierzchnię o wielkości co najmniej 0,10 ha. Z kolei wg kryterium przeznaczenia grunt przeznaczony jest do produkcji leśnej, chyba że stanowi rezerwat przyrody lub wchodzi w skład parku narodowego albo jest wpisany do rejestru zabytków. Bartosz Rakoczy podkreśla, że pomimo normatywnego zdefiniowania pojęcia lasu nie ustają spory co do tego, jaki grunt można nazywać lasem, a jaki nie³. Powyższa definicja ustawowa oraz wchodzące w jej skład kryteria, ze względu na niejednoznaczne brzmienie przepisu powodują, jak wspomniano, liczne kontrowersje i wątpliwości interpretacyjne, zaś z wykładni gramatycznej tego przepisu nie wynikają jednoznaczne wnioski, czego skutkiem były dwa rozbieżne poglądy wyrażane w orzecznictwie.

Pierwszy z poglądów dopuszcza możliwość uznania gruntu za las bez spełnienia kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l. i opiera się na założeniu, że lasem może być każdy grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną, drzewami i krzewami oraz runem leśnym, i nie musi nadto spełniać jednego z kryteriów wymienionych w art. 3 ust. 1 lit. a), b) lub c) u.o.l. Drugi z poglądów dopuszcza natomiast możliwość uznania gruntu za las także po spełnieniu kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l., a warunki zwane kryteriami podstawowymi muszą być spełnione łącznie, aby można było mówić o lesie w znaczeniu pojęcia zdefiniowanego na gruncie u.o.l., niezależnie od okoliczności, czy jest on pokryty roślinnością czy pozbawiony jej przejściowo.

3. Pogląd przemawiający za dopuszczalnością uznania gruntu za las, bez spełnienia kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l.

Fundamentalne znaczenie dla stanowiska opowiadającego się za dopuszczalnością uznania lasu za każdy grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną, drzewami i krzewami oraz runem leśnym niezależnie od spełnienia przesłanki kryterium przeznaczenia, ma wyrok Sądu Najwyższego z 29 stycznia 2009 r.⁴. Sąd Najwyższy, na kanwie stanu faktycznego przywołanego wyroku wprost sprowadził istotę zagadnienia do znalezienia odpowiedzi na pytanie czy za las może być uznany każdy grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną, drzewami i krzewami oraz runem leśnym, czy też taki grunt musi spełniać jedno z kryteriów wskazanych w art. 3 pkt 1 lit. a), b) lub c) ustawy.

W uzasadnieniu orzeczenia Sąd Najwyższy wywiódł, że przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym taki grunt musi nadto spełniać jedno z wyżej wspomnianych kryteriów, prowadzi do wniosku *a contrario*, że nie byłaby lasem nieruchomości o obszarze 10 ha, pokryta roślinnością leśną, krzewami oraz runem leśnym, jeżeli nie byłaby przeznaczona do produkcji leśnej, nie stanowiłaby rezerwatu przyrody lub nie byłaby wpisana do rejestru zabytków. W ocenie Sądu Najwyższego taki wniosek byłby trudny do zaakceptowania, zważywszy, że zgodnie z art. 2 u.o.l. przepisy tej ustawy stosuje się do lasów bez względu na formę ich własności, a nadto nie ma w ustawie definicji „produkcji leśnej”.

2 W. Radecki, *Komentarz do art. 3 ustawy o lasach* [w:] W. Radecki, *Ustawa o lasach. Komentarz*, wyd. II, teza 2, dostęp LEX/ele.

3 B. Rakoczy, *Pojęcie gospodarki leśnej i trwale zrównoważonej gospodarki leśnej* [w:] B. Rakoczy, *Gospodarka leśna i trwale zrównoważona gospodarka leśna w prawie polskim*, wyd. 1, Wolters Kluwer Polska 2018, LEX/ele 2020.

4 Sygn. akt IV CSK 353/08; LEX nr 527250.

Sąd Najwyższy wskazał, że zdefiniowano jedynie pojęcie gospodarki leśnej „jako działalności leśnej w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu”. Sąd Najwyższy zauważył, że jeżeli nawet założyć, iż pojęcie »produkcja leśna« jest równoważne określeniu »gospodarka leśna«, to powstaje pytanie, w jaki sposób stwierdzić i wykazać, że dana nieruchomości gruntowa o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryta roślinnością leśną była lub jest przeznaczona do „produkcji leśnej”.

Biorąc pod uwagę rodzaj czynności faktycznych, które składają się na pojęcie »gospodarka leśna« można *prima facie* uznać, że fakt przeznaczenia do „produkcji leśnej” można wykazywać w postępowaniu sądowym dowodami rzeczowymi i osobowymi. Można też twierdzić, że o przeznaczeniu do produkcji leśnej świadczy sporządzenie planu urządzania lasu, względnie uproszczonego planu urządzania lasu w rozumieniu art. 6 pkt 6 i 7 u.o.l.

Powyższe rozważania doprowadziły Sąd Najwyższy do wniosku, że w świetle art. 3 pkt 1 u.o.l. za las należy także uznać grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi), drzewami i krzewami oraz runem leśnym, który nie spełnia żadnego dodatkowego kryterium z art. 3 pkt 1 lit. a, b i c (nie jest przeznaczony do

produkcji leśnej, nie stanowi rezerwatu przyrody ani nie został wpisany do rejestru zabytków), a dodatkowe kryteria dotyczą gruntów o obszarze co najmniej 0,10 ha przejściowo pozbawionych roślinności leśnej.

Przywołane orzeczenie Sądu Najwyższego nie pozostało jedynie jednostkowym stanowiskiem w judykaturze. Tak sformułowany pogląd podzieliły składy orzekające Sądu Najwyższego w wyroku Sądu Najwyższego z 28 stycznia 2010 r.⁵ oraz w postanowieniu z 20 września 2012 r.⁶.

Do omawianego poglądu przychyliły się także sądy administracyjne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 5 kwietnia 2012 r. uznał⁷, że za las należy także uznać grunt o powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi), drzewami i krzewami oraz runem leśnym, który nie spełnia dodatkowych kryteriów z art. 3 pkt 1 lit. a), b) lub c) u.o.l. Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 18 grudnia 2015 r.⁸ stanął na stanowisku, że z regulacji u.o.l. wynika, iż o zakwalifikowaniu danego gruntu jako lasu decyduje przede wszystkim stan faktyczny na tym gruncie. W ocenie WSA, jeżeli grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha jest pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony, stanowi to dostateczną podstawę do uznania danego gruntu za las w rozumieniu ustawy o lasach, co powinno zostać odzwierciedlone w ewidencji gruntów i budynków.

Taki pogląd znalazł aprobatę w części aktualnego orzecznictwa⁹. Tytułem przykładu należy wskazać choćby wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 4 lutego 2020 r.¹⁰, w którym stwierdził on, że w świetle art. 3 pkt 1 u.o.l. grunty o powierzchni co najmniej 0,10 ha przejściowo pozbawione roślinności leśnej, o ile spełniają dodatkowe kryteria wymienione pod lit. a), b) czy c) art. 3 pkt 1 u.o.l. stanowią las. Ponadto, w ocenie Sądu, pogląd taki koresponduje z podstawowym celem ustawy o lasach, jakim jest zachowanie lasów i korzystnego ich wpływu na klimat, powietrze, wodę, glebę, warunki życia i zdrowia człowieka oraz na równowagę przyrodniczą.

Za stosowaniem takiej wykładni opowiada się także część przedstawicieli doktryny. Jędrzej Bujny i Tymoteusz Mądry wskazują, że choć równolegle funkcjonują *de facto* dwie linie orzecnicze, wyrażające całkowicie przeciwstawne poglądy, to dekodując normę z art. 3 ust. 1 u.o.l. należy posłużyć się wykładnią funkcjonalną i dopuścić stosowanie przesłanek przeznaczenia jedynie w przypadku gruntów przejściowo pozbawionych roślinności leśnej, z uwagi na przesłanki natury aksjologicznej¹¹. Przywołani autorzy podzielają stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone na kanwie wyroku z sygn. akt IV CSK 353/08, że prowadziłoby to do trudnej do zaakceptowania sytuacji, w której za las nie można by uznać nieruchomości o obszarze 10 ha pokrytej roślinnością leśną, krzewami oraz runem leśnym, jeśli nie byłaby przeznaczona do produkcji leśnej, nie

5 Sygn. akt I CSK 258/09; LEX nr 565990.

6 Sygn. akt IV CSK 41/12; LEX nr 1232472.

7 Sygn. akt II SA/Bk 132/12; LEX nr 1145729.

8 Sygn. akt IV SA/Wa 2608/15; LEX nr 2438634.

9 Wyrok WSA w Łodzi z 17 października 2017 r., sygn. akt II SA/Łd 632/17; LEX nr 2400121.

10 Sygn. akt II SA/Łd 724/19.

11 J. Bujny, T. Mądry, *Problemy związane z definicją lasu w polskim systemie prawnym*, „Studia Prawa Publicznego” 3 (19) 2017, s. 79.

stanowiłaby rezerwatu przyrody lub nie byłaby wpisana do rejestru zabytków¹².

Natomiast w ocenie Wojciecha Radeckiego wyrok Sąd Najwyższego w sprawie IV CSK 353/08 budzi poważne wątpliwości¹³. Wspomniany autor podkreśla, że przykład, jakim posłużył się Sąd Najwyższy jest jedynie pozornie przekonywający, ponieważ nieruchomości o obszarze 10 ha pokryta roślinnością leśną, krzewami oraz runem leśnym, jeśli nie byłaby przeznaczona do produkcji leśnej, nie stanowiłaby rezerwatu przyrody lub nie byłaby wpisana do rejestru zabytków, jest rzeczywiście lasem, ale w znaczeniu przyrodniczym, a nie prawnym¹⁴.

Jan Chmielewski zwraca natomiast uwagę, że wyodrębnienie w ramach art. 3 pkt 1 u.o.l. dwóch norm nie znajduje uzasadnienia językowego oraz systemowego, stanowi nieprawidłową wykładnię i podkreśla, że las w znaczeniu normatywnym pozostaje lasem także wtedy, gdy stanowiący go grunt został przejściowo pozbawiony roślinności leśnej, ponieważ istnieje możliwość (a w istocie obowiązek) jego odtworzenia, a taka wykładnia lasu nie uwzględnia całej treści art. 3 u.o.l., a w szczególności przepisów znajdujących się w art. 3 pkt 1 lit. a, b oraz c, co stanowi istotne naruszenie zakazu *per non est*, ponieważ w dużej liczbie przypadków czyni zbędną integralną część normy prawnej¹⁵. W ocenie przywołanego autora pojęcie lasu powinno być wykładane w ten sposób, że o uznaniu określonego gruntu za las można mówić w przypadku koniunkcyjnego spełnienia przesłanek podstawowych (kryterium przyrodniczego, przestrzennego oraz kry-

terium przeznaczenia, względnie kryteriów określonych w art. 3 pkt 1 lit. b lub c u.o.l.), a także przesłanki dodatkowej¹⁶.

4. Pogląd przemawiający za dopuszczalnością uznania gruntu za las, o ile także spełnione jest kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l.

W poglądzie tym przyjmuje się założenie, że wszystkie trzy kryteria podstawowe, tj. przyrodnicze, przestrzenne oraz przeznaczenia muszą być spełnione łącznie, aby można było mówić o lesie w znaczeniu pojęcia zdefiniowanego na gruncie u.o.l. Takie stanowisko znajduje swój wyraz przede wszystkim w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a kluczowe znaczenie ma wyrok z 23 kwietnia 2013 r.¹⁷.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na kanwie stanu faktycznego wspomnianego wyroku, że grunt jest lasem nie tylko w znaczeniu przyrodniczym, ale także prawnym, nie tylko po spełnieniu kryterium przyrodniczego polegającego na pokryciu gruntu roślinnością leśną oraz przestrzennego (zwarta powierzchnia o co najmniej 0,10 ha), lecz także po spełnieniu kryterium przeznaczenia, które zostały wskazane w art. 3 ust. 1 lit. a), b) i c) u.o.l. Wspomniane kryteria, łącznie zwane kryteriami podstawowymi, muszą być spełnione kumulatywnie, aby można było mówić o lesie w znaczeniu pojęcia zdefiniowanego na podstawie u.o.l., a grunt stanowiący las w znaczeniu przyrodniczym nie zawsze będzie lasem w znaczeniu prawnym.

Dla prawidłowego rozstrzygnięcia wątpliwości co do rzeczywistego charakteru gruntu konieczne jest ustalenie jego przeznaczenia. Warto także zauważyć, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 2 października 2015 r.¹⁸ wskazał, iż przy badaniu kryterium obszarowego lasu konieczne jest uwzględnienie przedmiotowego charakteru tego pojęcia, czyli objęcie badaniem jako zwartej powierzchni nie tylko działki, na której znajduje się użytk, lecz także działek położonych w bezpośrednim sąsiedztwie (kryterium zwartości). Ponadto decydujące znaczenie dla określenia, czy przedmiotowy grunt ma charakter lasu, ma nie tylko ustalenie czy miał odpowiednią powierzchnię, ale także czy był on przeznaczony do prowadzenia produkcji leśnej¹⁹.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 31 sierpnia 2017 r.²⁰ stwierdził także, że za wyjątkiem przypadków, gdy chodzi o rezerwat przyrody, grunt wchodzący w skład parku narodowego albo grunt wpisany do rejestru zabytków, o zaliczeniu gruntu do lasu nie decyduje tylko to, że jest on porośnięty drzewami, krzewami i runem leśnym, ale również jego funkcja, a mianowicie, że jest przeznaczony do produkcji leśnej. Orzeczenie w sprawie z sygn. akt II OSK 3027/15 ma ponadto istotny wymiar praktyczny, bowiem Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że w przypadku gruntów położonych w mieście, w celu wykazania, iż określone grunty są lasem w rozumieniu u.o.l., konieczne jest udowodnienie, że są one nie tylko pokryte roślinnością leśną, ale także przeznaczone do produkcji leśnej.

¹² *Ibidem*.

¹³ W. Radecki, *Komentarz do art. 3 ustawy o lasach...*, op. cit., teza 4, dostęp LEX/elex.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ J. Chmielewski, *Pojęcie lasu w ustawie o lasach – próba konceptualizacji*, „Przegląd Prawa Publicznego” 3/2019.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Sygn. akt I OSK 1983/11; LEX nr 1336348.

¹⁸ Sygn. akt II OSK 308/14; LEX nr 2002652.

¹⁹ Wyrok NSA z 8 lutego 2017 r., sygn. akt II OSK 1523/15, LEX nr 2282128.

²⁰ Sygn. akt II OSK 3027/15; LEX nr 2381087.

Na znaczenie kryterium przeznaczenia zwrócił również uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 4 kwietnia 2018 r.²¹, który stanął na stanowisku, że lasem nie jest każdy grunt zadrzewiony, ale grunt o powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną, a więc nie tylko drzewami, ale i krzewami oraz runem leśnym i co do zasady przeznaczony do produkcji leśnej. W uzasadnieniu przywołanego wyroku WSA w Krakowie wywiódł, że grunt niespełniający kryteriów przestrzennego, a zatem mniejszy niż 0,10 ha, a pokryty roślinnością leśną, tj. drzewami, krzewami i runem leśnym lub grunt o powierzchni większej niż 0,10 ha, lecz nie pokryty drzewami, krzewami oraz runem leśnym i niesłużący do produkcji rolnej, nie jest lasem. W ocenie sądu samo zadrzewienie gruntu nie wpływa na zmianę przeznaczenia gruntu nieleśnego na leśny.

Należy zauważyć, że najnowsze orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego kontynuuje linię orzeczniczą przemawiającą za dopuszczalnością uznania gruntu za las, po spełnieniu kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l.

Tytułem przykładu należy przywołać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 stycznia 2020 r.²², w którym zauważa on, że grunt jest lasem w znaczeniu prawa administracyjnego na podstawie art. 3 u.o.l., kiedy spełnione jest nie tylko kryterium przyrodnicze (pokrycie roślin-

nością leśną lub przejściowe jej pozbawienie) i kryterium przestrzenne (zwarta powierzchnia, co najmniej 0,10 ha), lecz także kryterium przeznaczenia – do produkcji leśnej (lit. a pkt 1 art. 3) bądź jedna z pozostałych przesłanek z lit. b (grunt stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego) czy lit. c (grunt wpisany do rejestru zabytków).

Za poglądem przemawiającym za dopuszczalnością uznania gruntu za las dopiero po spełnieniu kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l. opowiada się Wojciech Radecki, który stoi na stanowisku, że trzy kryteria podstawowe, tj. przyrodnicze, przestrzenne i przeznaczenia muszą być spełnione łącznie, aby można było mówić o lesie w znaczeniu przyjętym w art. 3 pkt 1 u.o.l.²³. Przywołany autor podkreśla nadto, że co do zasady las w znaczeniu przyrodniczym stanie się lasem w znaczeniu prawnym dopiero wtedy, gdy zostanie w określonym trybie przeznaczony do produkcji leśnej, co w państwie dbającym o ład przestrzenny może nastąpić tylko w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku nowego lasu powstałego w wyniku zalesienia może to nastąpić decyzją o warunkach zabudowy.

Jan Chmielewski podkreśla, że należy opowiedzieć się wyłącznie za podejściem, które najtrafniej oddaje zamysł ustawodawcy i może być wykorzystywane w ramach wykładni operatywnej przez organy oraz sądy administracyj-

ne²⁴, co w konsekwencji prowadzi do wniosku, że pojęcie lasu powinno być wykładane w ten sposób, iż o uznaniu określonego gruntu za las można mówić w przypadku koniunkcyjnego spełnienia przesłanek podstawowych (kryterium przyrodniczego, przestrzennego oraz kryterium przeznaczenia, względnie kryteriów określonych w art. 3 pkt 1 lit. b lub c u.o.l.), a także przesłanki dodatkowej.

5. Podsumowanie

W świetle powyższych rozważań należy mieć na uwadze, że w orzecznictwie, i to zarówno powszechnym, jak i sądowno-administracyjnym, nadal funkcjonują dwie równoległe i w zasadzie konkurencyjne linie orzecznicze, całkowicie odmiennie odnoszące się do zagadnienia, jaki grunt stanowi las zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 1 u.o.l.

Definicja lasu wymaga *de lege ferenda* precyzyjnego określenia kryteriów uznania gruntu za las, w sposób niebudzący wątpliwości interpretacyjnych. Niemniej jednak *de lege lata* bardziej przekonywający zdaje się być pogląd przemawiający za dopuszczalnością uznania gruntu za las dopiero po spełnieniu trzech kryteriów podstawowych, w tym kryterium przeznaczenia z art. 3 pkt 1 u.o.l. Wykładnia gramatyczna art. 3 pkt 1 u.o.l. przemawia za stwierdzeniem, że grunt jest lasem w znaczeniu prawnym po spełnieniu kryterium przyrodniczego, polegającego na pokryciu gruntu roślinnością leśną,

21 Sygn. akt II SA/Kr 195/18; LEX nr 2478212.

22 Sygn. akt II OSK 422/18.

23 W. Radecki, *Komentarz do art. 3 ustawy o lasach...*, teza 4, dostęp LEX/ele.

24 J. Chmielewski, *Pojęcie lasu w ustawie o lasach – próba konceptualizacji*, „Przegląd Prawa Publicznego” 3/2019.

przestrzennego (zwarta powierzchnia o co najmniej 0,10 ha) oraz po spełnieniu kryterium przeznaczenia, które zostały wskazane w art. 3 ust. 1 lit. a), b) i c) u.o.l. Brzmienie art. 3 pkt 1 u.o.l. nie pozwala na stwierdzenie, że kryteria przeznaczenia odnoszą się jedynie do gruntu czasowo pozbawionego roślinności leśnej.

Nie przekonuje także stanowisko Sądu Najwyższego, zgodnie z którym trudny do zaakceptowania jest wniosek, że na gruncie u.o.l. nieruchomość o obszarze 10 ha pokryta roślinnością leśną, krzewami oraz runem leśnym nie byłaby lasem, jeżeli nie została by przeznaczona do produkcji leśnej, nie stanowiłaby rezerwatu przyrody

lub nie byłaby wpisana do rejestru zabytków. Taki grunt nie spełnia ustawowej definicji lasu i jest rzeczywiście lasem, ale w znaczeniu przyrodniczym, a nie prawnym, zaś ewentualna forma własności pozostaje obojętna w zakresie definicji lasu, bowiem nie zostały spełnione ustawowe przesłanki wskazane w tej definicji.

Summary

Michał Skwarek

In order to be considered a forest, pursuant to the definition set by Article 3(1) of the Act of 28th of September 1991 on forests, land needs to fulfill three basic criteria, including the designation criterion

The legal definition of a forest pursuant to article 3 section 1 of the Act of 28th of September 1991 on forests raises numerous controversies and interpretation doubts. The grammatical interpretation of this provision does not lead to unambiguous conclusions, which has led to the development of two divergent views in case law - mutually exclusive. The author of this publication first of all introduces the definition of a forest on the basis of the Act, in order to further focus on the two leading views on the subject discussed represented by law doctrine and judicature.



AKADEMIA

Szkolenia on-line w RB Akademia



Dbając o Państwa komfort oferujemy wysokiej jakości szkolenia i kursy online z zakresu: podatków, rachunkowości, finansów, controllingu, kadr i płac oraz HR. Szkolenia online skierowane są do wszystkich osób chcących zdobywać i poszerzać wiedzę w każdym miejscu na świecie, z zakresu księgowości, kadr, płac, controllingu i finansów. Uczestnik szkoleniu online otrzyma: autorskie materiały prowadzącego w wersji elektronicznej oraz certyfikat potwierdzający uczestnictwo w szkoleniu.

JAK TO DZIAŁA?

1

Krok pierwszy

Zapisz się na szkolenie on-
lin

2

Krok drugi

Otrzymasz potwierdzenia
zapisania się na szkolenie

3

Krok trzeci

W kolejnym mailu
dostaniesz dane
dostępowe

4

Krok czwarty

Logujesz się na wskazane
dane i korzystasz ze
szkolenia

**W DZISIEJSZYCH CZASACH JEST TO NAJLEPSZA I NAJBARDZIEJ NOWOCZESNA FORMA
ZDOBYWANIA PROFESJONALNEJ WIEDZY.**

www.rbakademia.pl/szkolenia/kategorie-szkolen/szkolenia-online

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, 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

 Russell Bedford
taking you further