

## **PRZYKŁADOWE PYTANIA WRAZ Z ODPOWIEDZAMI (CZĘŚĆ USTNA EGZAMINU)**

### **Pytanie nr 1**

Zgłosił się do Pani/Pana Jan Wolny, który w tym roku, kilka miesięcy wcześniej zarejestrował i rozpoczął jednoosobową działalność gospodarczą. Nie miał zamiaru być czynnym podatnikiem VAT i chciał korzystać ze zwolnienia z podatku od towarów i usług, gdyż nie planował działalności w dużych rozmiarach. Dowiedział się kilka dni temu, że jeśli nie zgłosił urzędowi skarbowemu, iż chce być zwolniony z podatku, to musi zapłacić podatek z odsetkami i surowe kary. Jan Wolny nie składał takiego oświadczenia i obawia się konsekwencji. Proszę wyjaśnić czy faktycznie Jan Wolny miał obowiązek rejestracji jako czynny podatnik VAT. Proszę wskazać, o co należy jeszcze zapytać Pana Jana, aby prawidłowo ustalić jego obecny status w zakresie podatku od towarów i usług.

### **Odpowiedź:**

Zwolnienie w przypadku rozpoczęcia działalności gospodarczej w trakcie roku (a precyzyjniej w przypadku rozpoczęcia wykonywania czynności opodatkowanych) co do zasady przysługuje z mocy prawa, jeśli przewidywana przez podatnika wartość sprzedaży (bez podatku) w tymże roku nie przekroczy kwoty 240 000 zł w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej (tzw. zwolnienie podmiotowe z art. 113 ust 1 oraz 9-10 ustawy o podatku od towarów i usług).

Nie jest wymagane składanie żadnego oświadczenia ani zawiadomienia o chęci skorzystania ze zwolnienia z podatku. Nie trzeba rejestrować się w urzędzie jako podatnik VAT zwolniony, taka rejestracja jest fakultatywna, nie obligatoryjna

Aby ustalić status Pana Jana w podatku od towarów i usług, konieczne jest przede wszystkim ustalenie wartości sprzedaży, jakiej dokonał on od momentu rozpoczęcia działalności gospodarczej oraz daty jej rozpoczęcia - w celu ustalenia kwoty, której przekroczenie powoduje utratę prawa do zwolnienia.

Dodatkowo niezbędna jest informacja, jaki rodzaj towarów sprzedawał Pan Jan lub jakie usługi świadczył. Zwolnienia podmiotowego nie stosuje się bowiem w przypadku świadczenia niektórych usług lub sprzedaży niektórych towarów wymienionych w ustawie (art. 113 ust 13 ustawy o podatku od towarów i usług). Przykładowo, gdyby Pan Jan świadczył usługi jubilerskie, musiałby opodatkowywać je podatkiem od towarów i usług od początku wykonywania działalności, niezależnie od wysokości sprzedaży.

Ponadto, należałoby również ustalić, czy Pan Jan wykonywał transakcje zagraniczne (unijne lub z krajami trzecimi). Samo korzystanie ze zwolnienia podmiotowego nie wyklucza bowiem powstania szczególnych obowiązków w VAT przy transakcjach międzynarodowych (unijnych lub z krajami trzecimi).

\*\*\*

## **Pytanie nr 2**

Proszę scharakteryzować instytucję pełnomocnictwa ogólnego w Ordynacji podatkowej. Do czego uprawnia, w jaki sposób je zgłosić, od kiedy do kiedy obowiązuje, jakie są skutki jego ustanowienia.

### **Odpowiedź:**

Pełnomocnictwo ogólne to rodzaj pełnomocnictwa procesowego. Uprawnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych, którymi zajmują się naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych (jak i inne organy podatkowe, np. wójt, burmistrz, prezydent miasta), chyba że czynność wymaga działania osobistego mocodawcy. Pełnomocnikiem ogólnym może być osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych.

Pełnomocnictwo ogólne (oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu) mocodawca zgłasza samodzielnie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogą sami zgłosić udzielone im pełnomocnictwo ogólne. Zgłoszenie jest możliwe wyłącznie elektronicznie w e-Urzędzie Skarbowym.

Ustanowienie oraz odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego są ważne od dnia wpisu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych (CRPO). Wpisu dokonuje Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wieluniu w imieniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Głównym skutkiem ustanowienia pełnomocnika ogólnego jest brak konieczności zgłaszania pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy. Każdy organ podatkowy powinien z urzędu uwzględniać pełnomocnika ogólnego wpisanego do CRPO, zarówno w postępowaniach wszczynanych na wniosek jak i z urzędu. Pisma w postępowaniach powinny być kierowane przez organ podatkowy nie do strony, lecz do pełnomocnika ogólnego, chyba że ustanowiono w danej sprawie innego pełnomocnika dla doręczeń pism.

\*\*\*

## **Pytanie nr 3:**

Proszę wyjaśnić pojęcia: ulgi podatkowe oraz ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych oraz wskazać różnice w trybie stosowania obu instytucji.

### **Odpowiedź:**

Ulgi podatkowe to zmniejszenia obciążeń podatkowych przewidziane w ustawach regulujących poszczególne podatki (ewentualnie także w innych ustawach, o ile odnoszą się do konkretnych podatków). Ulgi podatkowe stosuje się na etapie obliczania wysokości należności podatkowej. Ich zastosowanie powoduje zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego, którą musi uiścić podatnik.

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych są przewidziane w przepisach ogólnych prawa podatkowego (art. 67a- 67e Ordynacji podatkowej) i mają zastosowanie na innym etapie kształtowania się sytuacji prawnej podatnika. Stosuje się je dopiero wtedy, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest już ustalona na podstawie regulacji właściwych dla danego podatku, innymi słowy, gdy wiadomo już, jaka jest kwota do zapłaty.

Ulga w spłacie zobowiązania podatkowego może polegać na: (1) umorzeniu zaległości podatkowej (zniesieniu obowiązku zapłaty zobowiązania już istniejącego), (2) odroczeniu terminu płatności albo (3) rozłożeniu płatności na raty. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mają charakter uznaniowy. Natomiast ulgi podatkowe co do zasady nie opierają się na uznaniu

organu, czyli przysługują z mocy prawa albo są przyznawane w drodze decyzji, która zazwyczaj nie ma charakteru uznaniowego. Zastrzec trzeba, że konstrukcje prawne są tu różne.

\*\*\*

#### **Pytanie nr 4:**

Proszę wyjaśnić pojęcie *vacatio legis*, wskazać podstawową regulację prawną dotyczącą *vacatio legis*, zakres zastosowania oraz odnieść się do orzecznictwa dotyczącego polskiego prawa podatkowego. Jakie mogą być skutki naruszenia zasad dotyczących *vacatio legis*?

#### **Odpowiedź:**

*Vacatio legis* to tzw. „spoczywanie” ustawy lub innego aktu normatywnego, czyli okres między ogłoszeniem aktu normatywnego w oficjalnym organie promulgacyjnym (np. Dzienniku Ustaw) a momentem wejścia w życie. Jest to czas, w którym adresaci norm prawnych mogą zapoznać się z nowymi przepisami i przygotować się do ich stosowania. Odpowiednie *vacatio legis* jest spełnieniem wymagań konstytucyjnych.

Kandydat powinien wiedzieć, że zasadniczo *vacatio legis* w polskim prawie to 14 dni, ale może ono być krótsze (podstawa prawna: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych):

Art. 4

1. Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

2. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.)

Kandydat powinien wskazać, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do podatków dochodowych wypracowano pogląd, że przepisy zmieniające zasady opodatkowania (oprócz sytuacji, gdy działają na korzyść podatników) powinny być ogłoszone co najmniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego. Wymagana długość *vacatio legis* zależy od konkretnej regulacji, a okres 14 dni jest traktowany jako minimum. Warto dodać, że naruszenie zasad dotyczących *vacatio legis* może prowadzić do zakwestionowania konstytucyjności regulacji (w szczególności przy zmianach niekorzystnych dla podatników).

\*\*\*

#### **Pytanie nr 5:**

Małoletni Tomasz Kowalski jest właścicielem trzech mieszkań odziedziczonych po członku rodziny. Mieszkania są zarządzane i wynajmowane przez jego rodziców jako przedstawiciele ustawowych. Czy małoletni może być podatnikiem? Kto jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych w odniesieniu do dochodu z najmu? Proszę opisać, jak będzie wyglądało rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy oraz ewentualnie, w jaki sposób Tomasz będzie uczestniczył w postępowaniu podatkowym.

#### **Odpowiedź:**

Fakt bycia małoletnim co do zasady nie wyklucza bycia podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, gdyż ustawa posługuje się kategorią „osoby fizycznej”, bez zastrzeżenia pełnoletniości. Jednocześnie zakres samodzielnego działania małoletniego w sprawach podatkowych jest ograniczony.

Zgodnie z art. 135 Ordynacji podatkowej „Zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej”. W konsekwencji małoletni nie dokonuje samodzielnie czynności takich jak złożenie deklaracji podatkowej czy wybór formy opodatkowania. Czynności te podejmuje (zgodnie z Kodeksem rodzinnym i opiekuńczym) jego rodzice jako przedstawiciele ustawowi.

Jednocześnie (zgodnie z art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), określone dochody małoletnich dolicza się do dochodów rodziców.

„1. Dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy, rent, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dolicza się do dochodów rodziców, chyba że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci.”

„2. Jeżeli małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, dochody małoletnich dzieci dolicza się po połowie do dochodu każdego z małżonków.

3. Przepis ust. 2 nie ma zastosowania do małżonków, w stosunku do których orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów.”

W treści pytania nic nie wskazuje, aby mieszkania były oddane małoletniemu do swobodnego użytku. W konsekwencji dochody z ich najmu dolicza się do dochodów rodziców. W tej sytuacji nie powstaje problem samodzielnego dokonywania rozliczenia podatkowego ani podejmowania innych czynności z zakresu prawa podatkowego przez Tomasza.

Stronami w ewentualnym postępowaniu podatkowym jako podatnicy byłiby jego rodzice (albo jeden z nich). Gdyby jednak dochody małoletniego z jakiegoś powodu nie podlegały doliczeniu do dochodu rodziców, a doszło do prowadzenia procedur podatkowych, Tomasz byłby stroną, ale reprezentować go musieliby przedstawiciele ustawowi, czyli w tym przypadku rodzice.

\*\*\*

#### **Pytanie nr 6:**

Tomasz Kowalski wprowadził nielegalnie przez granicę polsko-białoruską towary objęte sankcjami gospodarczymi nałożonymi na niektóre produkty pochodzące z Federacji Rosyjskiej (zadeklarował wadliwy kod towaru, który nie podlegał sankcjom). Produkty zostały wprowadzone na rynek. Okoliczności faktyczne nie budzą wątpliwości. Tomasz twierdzi, że nie jest możliwe nałożenie na niego obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług, skoro jego działania są nielegalne. Jego zdaniem nie istnieją żadne podstawy prawne nałożenia podatku, a poza tym nie można opodatkowywać działań nielegalnych, ponieważ oznaczałoby to czerpanie przez państwo korzyści z takich działań. Proszę ocenić stanowisko Tomasza na tle regulacji ustawy o podatku od towarów i usług (proszę pominąć kwestię jego odpowiedzialności karnej).

#### **Odpowiedź:**

Stanowisko podatnika trzeba ocenić jako niezasadne. W polskim prawie podatkowym brak jest ogólnej regulacji (ani utrwalonej linii orzeczniczej), która wyłączałaby opodatkowanie czynności nielegalnych – nawet jeśli mają one charakter przestępczy. Przeciwnie, można wskazać przepisy, które (z pewnymi ograniczeniami) potwierdzają możliwość opodatkowania takich czynności. Zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług: „Czynności określone w ust. 1 (...) podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”.

Zgodnie z art. 6 ustawy o VAT przepisów ustawy nie stosuje się m.in. do „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Regulacja ta jest zbliżona do rozwiązań

znanych z podatków dochodowych. Należy ją rozumieć jako wyłączenie z opodatkowania tylko takich czynności, które rodzajowo nie mogą w Polsce stanowić przedmiotu skutecznej umowy (np. umowa o popełnienie przestępstwa, jak pobicie). Natomiast, przywóz towarów na terytorium Polski co do zasady jest dopuszczalny, podobnie jak obrót wieloma produktami – nawet jeśli w konkretnym przypadku naruszono przepisy (np. sankcyjne). Przedmiotem prawnie skutecznej umowy nie mogłyby być jedynie towary, co do których nie może istnieć legalny obrót (np. niektóre narkotyki, podrobione pieniądze).

Kandydat może odwołać się także do regulacji unijnej oraz dorobku orzecznictwa TSUE. W świetle orzecznictwa TSUE (uwaga: komisja egzaminacyjna nie wymaga podania konkretnych wyroków), brak opodatkowania niektórych czynności nielegalnych mógłby prowadzić do uprzywilejowania podmiotów naruszających prawo. Jeżeli towar (choćby w jakimś aspekcie „nielegalny”), może konkurować z towarem będącym przedmiotem obrotu legalnego, to oba powinny być traktowane w sposób równy na gruncie podatku od towarów i usług. W konsekwencji stanowisko Tomasza Kowalskiego nie znajduje uzasadnienia prawnego.

\*\*\*

#### **Pytanie nr 7:**

Spółka akcyjna X produkuje wyrób Y, w odniesieniu, do którego dwaj specjaliści przedstawili sprzeczne opinie co do klasyfikacji w ramach Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Rozbieżności wynikają w znacznym stopniu z niejasności dotyczących cech fizycznych i chemicznych produktu, a także jego właściwości. Podatnik zwrócił się do doradcy podatkowego ze zleceniem przygotowania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Zadał też pytanie, czy zasadne byłoby zasięgnięcie opinii instytutu badawczego. Proszę wyjaśnić podatnikowi (jako doradca podatkowy), czy zaproponowany tryb działania jest właściwy, jak przebiegałaby odpowiednia procedura oraz czy istnieją inne możliwości postępowania.

#### **Odpowiedź:**

Co do zasady wystąpienie w takiej sytuacji do organu podatkowego z wnioskiem o pomoc w rozwiązaniu problemu może wydawać się właściwą drogą, ale rozważenia wymaga kwestia, czy powinna to być akurat indywidualna interpretacja podatkowa, regulowana przez art. 14b i nast. Ordynacji podatkowej.

W takiej sytuacji lepszym rozwiązaniem mogłoby być złożenie wniosku o wydanie wiążącej informacji stawkowej (WIS), uregulowanej w art. 42a i nast. ustawy o podatku od towarów i usług. W postępowaniu w sprawie WIS podatnik może przedłożyć dokumenty i opinie (np. naukowe, rzeczoznawcze) pomocne dla klasyfikacji towaru. W wypadku wystąpienia o indywidualną interpretację podatkową organ nie prowadzi postępowania dowodowego, a więc ewentualna ekspertyza instytutu badawczego byłaby nieużyteczna. W wypadku procedury wydawania WIS można by się na nią powołać. Dodatkowo, w trakcie procedury o otrzymanie WIS, jeżeli organ uzna to za zasadne, może wezwać podatnika do dostarczenia próbki towaru w celu przeprowadzenia badań.

Kluczowe jest zwrócenie uwagi, że w sprawie tej podatnik nie ma wyboru między indywidualną interpretacją podatkową a WIS. Przepisy Ordynacji podatkowej (art. 14b § 1a Ordynacji podatkowej) stwierdzają, że „W zakresie objętym wiążącymi informacjami stawkowymi (...) oraz wiążącymi informacjami akcyzowymi (...) nie wydaje się interpretacji indywidualnych”.

\*\*\*

**Pytanie nr 8:**

Anna Nowak nieprowadząca działalności gospodarczej kupiła w Niemczech używany samochód osobowy od osoby prywatnej za 100 000 zł. Umowę podpisano w Niemczech, a samochód w chwili zawarcia umowy znajdował się w Niemczech, miał już przejechane 30.000 kilometrów a od pierwszej rejestracji upłynęły 3 lata. Po dwóch miesiącach właścicielka sprzedała samochód w Polsce za 110 000 zł. Proszę ocenić skutki podatkowe transakcji w kontekście: akcyzy, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego, a więc czy powstaje obowiązek podatkowy i krótko przedstawić podstawowe zasady dotyczące rozliczenia podatku i ustalenia jego wysokości.

**Odpowiedź:**

Sprowadzenie samochodu osobowego z Niemiec do Polski może powodować obowiązek zapłaty akcyzy, jeżeli mamy do czynienia z nabyciem wewnątrzspółnotowym samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej w Polsce (zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym). Wysokość podatku akcyzowego zależy będzie od wartości rynkowej, pojemności silnika oraz rodzaju napędu. Konieczne jest również ustalenie, czy nie występują przesłanki do zwolnienia od podatku akcyzowego.

W zakresie podatku od towarów i usług - zakup i sprzedaż towaru zaliczanego do majątku prywatnego, niezwiązanego z działalnością gospodarczą, nie podlega opodatkowaniu.

W zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych kluczowy jest art. 1 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jeżeli w chwili zawarcia umowy przedmiot czynności znajduje się za granicą, i umowa została zawarta za granicą, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych w Polsce nie powstaje. Natomiast późniejsza sprzedaż samochodu w Polsce (umowa zawarta w Polsce) może podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych, o ile transakcja nie podlega podatkowi od towarów i usług. Należy jednak zauważyć, że przy zwykłej sprzedaży prywatnej samochodu przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej wyłączenie to zasadniczo nie znajdzie zastosowania.

Sprzedaż samochodu po dwóch miesiącach może powodować powstanie przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych jako odpłatne zbycie rzeczy przed upływem 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

\*\*\*

**Pytanie nr 9:**

Jan Kowalski (polski rezydent podatkowy, lat 27) podczas wakacji wyjechał do pracy w Niemczech. Zatrudnił się na 3 miesiące jako kelner w restauracji w Berlinie. Zatrudnienie było legalne. Uzyskał informację dotyczącą swojego wynagrodzenia brutto, a pracodawca odprowadzał należności podatkowe oraz składki na ubezpieczenia społeczne w Niemczech. Jan zwrócił się do doradcy podatkowego z prośbą o „potwierdzenie”, że skoro zapłacił podatek w Niemczech, to nie musi już płacić podatku w Polsce i nie musi wykazywać dochodów z Niemiec w zeznaniu rocznym składanym w Polsce. Czy zaprezentowane przez Jana Kowalskiego podejście do rozliczenia podatkowego z tytułu wynagrodzenia za pracę za granicą jest prawidłowe?

**Odpowiedź:**

Pytanie dotyczy rozumienia pojęcia „unikanie podwójnego opodatkowania”. Kandydat powinien wskazać, że rozumowanie podatnika jest co do zasady wadliwe: unikanie podwójnego opodatkowania polega na zastosowaniu odpowiedniej metody przewidzianej w umowie

(metody wyłączenia albo metody zaliczenia), a nie tylko rozstrzygnięciu, że podatek należny jest w jednym państwie, a dochód opodatkowany w jednym państwie pomijany w rozliczeniu podatkowym w drugim.

W zakresie zasad opodatkowania dochodu zgodnie z art. 15 ust. 1 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie 14 maja 2003 r.), wynagrodzenie z pracy najemnej co do zasady podlega opodatkowaniu w państwie rezydencji pracownika, chyba że praca jest wykonywana w drugim państwie. W takiej sytuacji wynagrodzenie może być opodatkowane w państwie wykonywania pracy (o ile oczywiście przepisy krajowe przewidują opodatkowanie). Taka sytuacja występuje w rozważanym kazusie. Art. 15 ust. 2 umowy przewiduje wyjątki od tej zasady, ale tylko wtedy, gdy łącznie spełnione są trzy warunki wskazane w tym przepisie. W przedstawionym stanie faktycznym nie jest spełniony co najmniej warunek dotyczący pracodawcy (wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę, który ma siedzibę w państwie wykonywania pracy). W efekcie podatnik, mimo że był opodatkowany w Niemczech, powinien rozliczyć dochód również w Polsce (uwzględnić dochód osiągnięty w Niemczech w Polskim rozliczeniu podatkowym), stosując właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania. Skoro w tym wypadku w umowie polsko-niemieckiej (art. 24) będzie to metoda wyłączenia, to dochody uzyskane w Niemczech nie będą opodatkowane w Polsce, ale mogą spowodować podniesienie rzeczywistej stawki podatkowej, która ma zastosowanie do dochodów osiągniętych w Polsce.

\*\*\*

#### **Pytanie nr 10:**

Przedstaw skutki podatkowe prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej we własnym mieszkaniu, w którym jednocześnie zamieszkuje. Rozważ zarówno sytuację, gdy aktywność przedsiębiorcy polega głównie na pracy online oraz spotkaniach poza mieszkaniem, jak i sytuację, gdy przedsiębiorca wykonuje w mieszkaniu czynności fizyczne, przechowuje tam narzędzia i korzysta z wydzielonego pomieszczenia (np. warsztatu lub magazynu).

#### **Odpowiedź:**

W kazusie chodzi o dwa nieco różniące się od siebie stany faktyczne. Pierwszy można określić jako pracę online.

W tym wariantcie mieszkanie zasadniczo zachowuje funkcję mieszkalną i może być traktowane w całości jako lokal mieszkalny. Brak jest wyodrębnionej przestrzeni, która miałaby charakter „niemieszkalny”. Ma to szczególnie istotne znaczenie na gruncie podatku od nieruchomości.

Zgodnie z przepisami art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki budynków mieszkalnych lub ich części nie mogą przekroczyć rocznie 1,25 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a maksymalna stawka dla budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi ponad 30 PLN (stawki są waloryzowane corocznie).

W analizowanym przypadku zastosowanie znajduje stawka właściwa dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a powyższej ustawy), a nie stawka dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b powyższej ustawy). Nie dochodzi bowiem do zajęcia żadnej części mieszkania na prowadzenie działalności gospodarczej.

W zakresie rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych należy wskazać, że koszty uzyskania przychodu mogą generować duże problemy praktyczne. Co do zasady przedsiębiorca

może rozliczać tylko tę część wydatków, która ma realny związek z działalnością, może służyć uzyskaniu przychodu lub zabezpieczać funkcjonowanie źródła przychodu (art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), o ile wydatki te nie są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23 ustawy.

W praktyce można rozważyć zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu np. części kosztów Internetu, telefonu, energii elektrycznej czy wyposażenia biurowego, ale należy przyjąć rozsądny klucz podziału. Nie istnieje jedna uniwersalna metoda, każda sytuacja wymaga indywidualnej analizy. Przy pracy online bez wydzielonego pokoju trudno uzasadnić odliczanie części czynszu czy opłat za całe mieszkanie, ponieważ lokal nadal pełni swoją podstawową funkcję mieszkalną.

Jeżeli przedsiębiorca jest czynnym podatnikiem VAT, odliczenie VAT przysługuje tylko w takim zakresie, w jakim zakup służy czynnościom opodatkowanym (art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług).

Przykładowo VAT od komputera używanego wyłącznie firmowo można odliczyć w pełni, natomiast VAT od Internetu czy energii elektrycznej wykorzystywanych częściowo prywatnie wymaga zastosowania proporcji. Jest to podobny problem jak przy ustaleniu wysokości kosztów uzyskania przychodu.

Jeżeli przedsiębiorca wykonuje w mieszkaniu czynności materialne (np. naprawy, produkcję, montaż, usługi techniczne) oraz ma osobne pomieszczenie przeznaczone na narzędzia, magazyn lub warsztat, to ta część mieszkania może zostać uznana za zajęta na działalność gospodarczą na gruncie podatku od nieruchomości. Wówczas znajdzie do niej zastosowanie najwyższa stawka podatku.

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym wariantcie łatwiej wskazać klucz podziału kosztów między związane z działalnością gospodarczą i niezwiązane z nią. Można np. przyjąć klucz powierzchniowy i proporcjonalnie przypisać koszty do części „firmowej” i „prywatnej”.

Przy wydzielonym pomieszczeniu firmowym odliczenie VAT jest również łatwiejsze do uzasadnienia, ale nadal tylko w zakresie wykorzystania do czynności opodatkowanych. Racjonalne byłoby wyodrębnienie aktywności stricte gospodarczej (np. poprzez odrębny licznik prądu).

Lokal nie będzie podlegał amortyzacji podatkowej w obu wariantach. Zgodnie z art. 22c pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych amortyzacji nie podlegają m.in. budynki i lokale mieszkalne wykorzystywane w działalności gospodarczej.

\*\*\*

#### **Pytanie nr 11:**

Jan Kowalski, osoba fizyczna, która nie prowadzi działalności gospodarczej, ostatniego dnia terminu płatności podatku (podatek dochodowy – 50.000 PLN), dokonał czynności wymaganych przez aplikację bankową, ale kilka dni później zorientował się, że nie doszło do obciążenia jego rachunku bankowego. Natychmiast wpłacił całą powyżej wskazaną kwotę i wysłał do organu podatkowego list, którym wyjaśnił przyczyny spóźnienia, wskazując, że nie ponosi winy za opóźnienie zapłaty podatku. Informował, że zapłaty podatku chciał dokonać w ostatnim dniu terminu, ale tylko dlatego, że wcześniej był w podróży i nie miał dostępu do Internetu, a więc ewentualne obciążenie go kwotą odsetek jest niezasadne. Czy stanowisko podatnika jest prawidłowe? Jakie działania podejmie organ podatkowy? Jeżeli organ podatkowy ma rację, to czy i jakie działania może podjąć podatnik w celu niezapłacenia odsetek za zwłokę?

**Odpowiedź:**

Stanowisko podatnika jest nieprawidłowe. Kwestia winy podatnika nie ma znaczenia dla powstania zaległości podatkowej. Zaległością podatkową jest każdy podatek niezapłacony w terminie (art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej). Za termin zapłaty uważa się dzień obciążenie rachunku bankowego podatnika (art. 60 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). W tym wypadku, skoro podatek nie został zapłacony w terminie, to automatycznie powstaje obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę. Podatnik powinien je naliczyć samodzielnie i opłacić wraz z całą kwotą zaległego zobowiązania podatkowego. W wypadku, gdy podatnik uiści kwotę niewystarczającą na pokrycie zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę, kwota wpłacona podlega proporcjonalnemu zaliczeniu na poczet podatku oraz odsetek za zwłokę (art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej). Organ podatkowy wyda w tej sprawie postanowienie, ale tylko, jeśli Jan złoży o to wniosek (art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej). W praktyce oznacza to, że Jan Kowalski nadal posiada zaległość podatkową, od której naliczane są odsetki za zwłokę. Poza zakresem zainteresowania prawa podatkowego pozostaje kwestia wzajemnych roszczeń podatnika do banku, którym się posługiwał.

Podatnik może złożyć wniosek o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci umorzenia w całości lub w części pozostałej do zapłaty zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę (art. 67a Ordynacji podatkowej).

\*\*\*

**Pytanie nr 12:**

Organ odwoławczy doszedł do wniosku, że decyzja, od której podatnik złożył odwołanie jest prawidłowa merytorycznie. Organ podatkowy pierwszej instancji omyłkowo (okoliczność ta nie budzi wątpliwości) doręczył decyzję podatnikowi, a nie pełnomocnikowi. Wobec faktu, że pełnomocnik podatnika złożył odwołanie, organ odwoławczy uznał, że naruszenie przepisów proceduralnych nie miało wpływu na merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy. W efekcie organ odwoławczy utrzymał decyzję w mocy. Proszę ocenić prawidłowość działania organu odwoławczego, ewentualnie wskazać prawidłowy tryb jego działania i treść potencjalnego rozstrzygnięcia. Jeżeli stanowisko organu podatkowego było nieprawidłowe, to jaki zarzut powinien sformułować pełnomocnik w wypadku złożenia skargi sądu administracyjnego na decyzję organu odwoławczego i o jakie rozstrzygnięcie sądu pełnomocnik powinien wnioskować?

**Odpowiedź:**

Jeżeli strona postępowania podatkowego działa przez pełnomocnika, decyzja powinna być doręczona pełnomocnikowi (art. 145 Ordynacji podatkowej). Skoro w niniejszej sprawie nie doręczono decyzji pełnomocnikowi, to decyzja nie weszła do obrotu prawnego, gdyż nie została skutecznie doręczona. Zatem nie zaczął nawet bieg terminu do złożenia odwołania (nie ma w ogóle przedmiotu odwołania, nie ma podstaw do złożenia odwołania). Fakt, że pełnomocnik złożył odwołanie, a więc otrzymał decyzję, nie ma żadnego znaczenia dla sprawy. Oznacza to, że odwołanie jest niedopuszczalne. Organ odwoławczy powinien w formie postanowienia stwierdzić jego niedopuszczalność (art. 228 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Gdy organ podatkowy pierwszej instancji doręczy decyzję pełnomocnikowi, złożenie odwołania będzie możliwe. Pełnomocnik powinien postawić zarzut naruszenia przez organ odwoławczy przepisów postępowania poprzez rozpatrzenie odwołania od decyzji, która nie została prawidłowo doręczona i nie weszła do obrotu prawnego. Powinien wnioskować o uwzględnienie skargi i uchylenie decyzji organu odwoławczego. Co prawda decyzja organu

pierwszej instancji nie weszła do obrotu wskutek braku doręczenia, ale decyzja organu odwoławczego istnieje, trzeba więc ocenić ją merytorycznie.

\*\*\*

**Powyższe odpowiedzi zawierają przykładowe kluczowe elementy brane pod uwagę przy ocenie.**