

Maj 2021

Uchwały NSA dotyczące instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz kwalifikacji przychodów z najmu i dzierżawy

24 maja 2021 r. Naczelny Sąd Administracyjny podjął dwie uchwały w składzie siedmiu sędziów, zainicjowane wnioskami złożonymi przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw. Pierwsza z nich (sygn. I FPS 1/21) dotyczyła możliwości dokonywania przez sądy administracyjne kontroli wszczynania przez organy podatkowe postępowań karnych skarbowych w celu wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Druga z uchwał (sygn. II FPS 1/21) dotyczyła kwalifikacji przychodów z najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, składników majątkowych niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej do odpowiedniego źródła przychodów w PIT.

Poniżej przedstawiamy najważniejsze wnioski wynikające z obydwu uchwał.

Sądowa kontrola instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych

W pierwszej z uchwał NSA wypowiedział się w kwestii możliwości dokonywania przez sąd administracyjny oceny zgodności z prawem stosowania przez organy podatkowe przepisów Ordynacji podatkowej umożliwiających zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie

skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Na podstawie tych przepisów organy podatkowe często stosują praktykę polegającą na wszczęciu w ostatnich miesiącach przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego postępowania karnego skarbowego, przede wszystkim po to, aby zawiesić bieg przedawnienia i zyskać dodatkowy czas na prowadzenie postępowania, obchodząc w ten sposób przepisy o przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Tego rodzaju instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych – wyłącznie lub głównie w celu zawieszenia biegu przedawnienia – jest powszechnie krytykowane jako praktyka stanowiąca nadużycie prawa.

Odnosnie możliwości dokonywania przez sądy administracyjne sądowej kontroli tych działań organów podatkowych ukształtowały się w ostatnim okresie dwie sprzeczne linie orzecznicze. W dominującej części orzeczeń sądy przyjmowały stanowisko, zgodnie z którym do kognicji sądów administracyjnych nie należy dokonywanie kontroli rozstrzygnięć procesowych podjętych w postępowaniach karnych skarbowych. Z kolei zgodnie z drugą linią orzeczniczą kontrola sądowa działań organów podatkowych zmierzających do zawieszenia biegu przedawnienia może i powinna mieć pogłębiony charakter. Sądy reprezentujące to stanowisko zwracały uwagę na konieczność analizy okoliczności

faktycznych konkretnej sprawy i uznawały, że jeżeli okoliczności te wskazują na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe wyłącznie po to aby zawiesić bieg przedawnienia, sąd administracyjny może rozstrzygnąć o braku wystąpienia takiego skutku.

W wydanej uchwale NSA jednoznacznie potwierdził drugie z powyższych stanowisk stwierdzając, że sądy administracyjne są uprawnione do oceny, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego wywołało skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z ustnym uzasadnieniem uchwały NSA uznał, że sąd administracyjny w ramach analizy zaistnienia w konkretnej sprawie skutku w postaci zawieszenia biegu przedawnienia nie może pomijać zagadnienia, czy na tle okoliczności danej sprawy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sąd administracyjny powinien więc badać, czy nie doszło do instrumentalnego zastosowania prawa w celu nierozpoczęcia bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Uchwała NSA jest bardzo istotna dla wszystkich podatników, wobec których prowadzone są lub były postępowania podatkowe,

a w związku ze zbliżającym się terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego objętego tym postępowaniem organy podatkowe wszczęły również postępowanie karne skarbowe. Zgodnie z uchwałą sąd administracyjny rozpatrujący skargę na decyzję organów wydaną w wyniku takiego postępowania ma obowiązek zbadać, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie nastąpiło w konkretnej sprawie w sposób instrumentalny, a jeżeli uzna, że tak było orzec o braku zaistnienia skutku w postaci zawieszenia przedawnienia zobowiązania i tym samym o uchyleniu decyzji organu oraz konieczności umorzenia prowadzonego wobec podatnika postępowania z uwagi na upływ terminu przedawnienia.

Kwalifikacja przychodów z najmu, dzierżawy i umów o podobnym charakterze

W drugiej z podjętych uchwał NSA stwierdził, że przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze powinny być zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT (najem stanowiący odrębne źródło przychodów od przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej) – chyba że przychody te dotyczą składników majątkowych mienia osoby fizycznej, które zostały przez nią wprowadzone do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z uchwałą to sam podatnik decydował więc, czy wynajmowany składnik majątku należał do majątku osobistego czy firmowego (np. wprowadzając ten składnik do ewidencji środków trwałych),

co miało decydujące znaczenie dla zasad opodatkowania przychodów z tego tytułu.

Uchwała ma znaczenie przede wszystkim w stosunku do stanu prawnego obowiązującego do końca 2020 r., w którym tylko najem składników należących do majątku osobistego mógł być opodatkowany ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych według stawek wynoszących 8,5 proc. przychodu w wysokości do 100 tys. złotych oraz 12,5 proc. przychodu powyżej tego progu. W przypadku gdy składnik był wynajmowany w ramach działalności gospodarczej stosowanie ryczałtu było wykluczone, a podatek był należny na zasadach właściwych dla opodatkowania działalności gospodarczej.

Powyższe rozróżnienie prowadziło w praktyce do licznych sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi dotyczących w szczególności sytuacji, w których osoba fizyczna wynajmowała kilka nieruchomości, w tym lokale mieszkalne i użytkowe albo jednocześnie wynajmowała nieruchomości w ramach działalności gospodarczej oraz poza tą działalnością.

W ustnym uzasadnieniu uchwały NSA przywołał definicję działalności gospodarczej zawartą w ustawie o PIT. Wskazał, że przychody będące przedmiotem uchwały należy w pierwszej kolejności kwalifikować do źródła dotyczącego przychodów z umów takich jak najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

NSA zwrócił uwagę, że podatnik ma prawo prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem składników swojego mienia, lecz może je wykorzystywać także do celów prywatnych – np. oddając w najem. Wówczas nieruchomości czy lokale niebędące składnikami majątku przedsiębiorstwa i niestanowiące jego środków trwałych, nie są składnikami majątku związanymi z działalnością gospodarczą.

Prowadzenie przedsiębiorstwa wymaga z kolei identyfikowania i wydzielenia z majątku podatnika będącego osobą fizyczną składników majątkowych, które będą służyć prowadzeniu działalności gospodarczej. Jeżeli zatem podatnik nie podejmuje czynności zmierzających do wyraźnego wyodrębnienia przedsiębiorstwa przez stworzenie zorganizowanego zespołu składników materialnych i niematerialnych mających służyć tej działalności, nie buduje struktury organizacyjnej pozwalającej na zarządzanie tą wydzieloną częścią majątku, nie wypracowuje strategii dla działalności, a jedynie lokuje środki przeznaczając je na zakup nieruchomości, które następnie wynajmuje – to nie można uznać, że składniki majątkowe związane są z działalnością gospodarczą.

Zatem dopiero gdy podatnik wyraźnie zaliczył nieruchomości do majątku firmowego, np. zaliczając je do środków trwałych, przychody z ich wynajmu mogły być opodatkowane jako przychody z działalności gospodarczej.

Jeżeli są Państwo zainteresowani szczegółami dotyczącymi omawianych zagadnień, prosimy o kontakt.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej osoby lub firmy.

Pomimo, iż staramy się dostarczać dokładne i aktualne informacje, nie możemy zagwarantować, że takie informacje będą aktualne na dzień ich otrzymania lub że będą nadal aktualne w przyszłości. Nikt nie powinien podejmować decyzji na podstawie takich informacji bez odpowiedniego profesjonalnego doradztwa po dokładnym zbadaniu konkretnej sytuacji.

Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

© 2021 KPMG Tax M.Michna sp.k., polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Biura KPMG

Warszawa

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
Tel. : +48 22 528 11 00
Faks: +48 22 528 10 09
kpmg@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13a
80-219 Gdańsk
Tel. : +48 58 772 95 00
Faks: +48 58 772 95 01
gdansk@kpmg.pl

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
Tel. : +48 12 424 94 00
Faks: +48 12 424 94 01
krakow@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
Tel. : +48 32 778 88 00
Faks: +48 32 778 88 10
katowice@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
Tel. : +48 61 845 46 00
Faks: +48 61 845 46 01
poznan@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
Tel. : +48 42 232 77 00
Faks: +48 42 232 77 01
lodz@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
Tel. : +48 71 370 49 00
Faks: +48 71 370 49 01
wroclaw@kpmg.pl



Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej osoby lub firmy. Pomimo, iż staramy się dostarczać dokładne i aktualne informacje, nie możemy zagwarantować, że takie informacje będą aktualne na dzień ich otrzymania lub że będą nadal aktualne w przyszłości. Nikt nie powinien podejmować decyzji na podstawie takich informacji bez odpowiedniego profesjonalnego doradztwa po dokładnym zbadaniu konkretnej sytuacji. Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

© 2021 KPMG Tax M.Michna sp.k., polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.