

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Dr Andrzej Dmowski

**Opodatkowanie akcyzą energii
elektrycznej ze źródeł odnawialnych
– wybrane problemy**

Damian Kuszewski

**Rozszerzony obowiązek podatkowy
– odpowiedzialność osób trzecich**

Ernest Bucior

**Manipulacje na rynku finansowym
ze szczególnym uwzględnieniem
handlu algorytmicznego**

Nr 2 (31) luty 2021

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

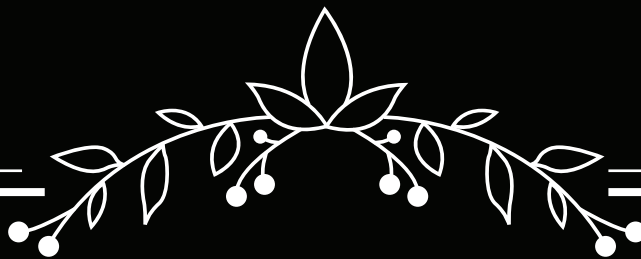


Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl



Russell Bedford

taking you further

*Z ogromnym żalem żegnamy
naszego kolegę i współpracownika,
redaktora Sławomira Wacha,
który współtworzył nasze czasopismo,
wzbogacając je o wnikliwe
i merytoryczne analizy.
Składamy rodzinie i bliskim
wyrazy współczucia.*

Zarząd i pracownicy Russell Bedford

Sławomir Wach

Ukończył filologię polską na Uniwersytecie Warszawskim. Sekretarz redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn”. Dziennikarz zajmujący się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Był autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO. Wieloletni sekretarz redakcji miesięczników „Szachy” i „Szachista”, autor działów szachowych m.in. w „Sztandarze Młodych” i tygodniku „Razem”. Współautor „Klubu szachowego”. Autor książki „Wielki mecz” (wspólnie z Ireneuszem Łukasikiem) z 1989r.. Prywatnie zapalony szachista. Osiągnięcia szachowe to m.in.: Jedyny Reprezentant Polski w Indywidualnych Mistrzostwach Świata Juniorów - XIV m. (Ateny 1971). 8-krotny Indywidualny Mistrz Polski dziennikarzy w szachach, Mistrz Polski w szachach juniorów 1970, 3-krotny drużynowy wicemistrz Polski i mistrz Polski (1971) w szachach, 2-krotny drużynowy wicemistrz Polski i mistrz Polski (1977) w szachach błyskawicznych, 2-krotny Indywidualny Mistrz Szachowy Polski Nauczycieli.

Polecamy

Opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych – wybrane problemy

dr Andrzej Dmowski

Wspólnotowe dyrektywy podatkowe oraz przepisy ustawodawstwa krajowego regulują kompleksowo zagadnienie opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym. Preferencje fiskalne powinny zdaniem autora zakładać brak opodatkowania wyprodukowanej energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, w szczególności w mikroinstalacjach. Przyczyniłoby się to w istotny sposób do upowszechnienia produkcji tzw. zielonej energii.

Patrz str. 6

Rozszerzony obowiązek podatkowy – odpowiedzialność osób trzecich

Damian Kuszewski

Przepisy podatkowe nie tylko zezwalają na przejęcie praw i obowiązków podmiotu, ale również rozciągają na inne osoby jego zobowiązania oraz zaległości. Autor, przedstawiając stanowisko doktryny i orzecznictwa, analizuje w opracowaniu zagadnienia związane z rozszerzeniem zakresu odpowiedzialności podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności osób trzecich.

Patrz str. 33

Manipulacje na rynku finansowym ze szczególnym uwzględnieniem handlu algorytmicznego

Ernest Bucior

Szacuje się, że w 2021 r. wydatki przedsiębiorstw na projekty optymalizacyjne z użyciem uczenia maszynowego wyniosą 57 mld dolarów. Postęp technologiczny, szybkość łączy internetowych, jak również cyfryzacja i automatyzacja, sprzyjają rozwojowi handlu algorytmicznego. Wykorzystanie nowoczesnych technologii rodzi również ryzyko nadużyć, dokonywanych m.in. poprzez manipulacje na rynku finansowym.

Patrz str. 40

Nowe zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych

Agnieszka Bieńkowska, Paulina Furmanek, Anna Kardyś

Od 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe mające siedzibę na terytorium RP stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, z możliwością odroczenia stosowania nowych zasad opodatkowania do 1 maja tego roku. Zmiana polega przede wszystkim na poważnej modyfikacji sposobu opodatkowania dochodów osiągniętych przez wspólników takich spółek.

Patrz str. 20

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Dofinansowanie w czasie pandemii koronawirusa wynagrodzeń pracowników ze środków FGŚP w kontekście zwolnienia z opodatkowania 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Dr Andrzej Dmowski

Opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych – wybrane problemy 6

Agnieszka Bieńkowska, Paulina Furmanek, Anna Kardys

Nowe zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych..... 20

Izabela Lipka

Sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (APA-C) 27

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Damian Kuszewski

Rozszerzony obowiązek podatkowy – odpowiedzialność osób trzecich 33

ARTYKUŁY I OPINIE

Ernest Bucior

Manipulacje na rynku finansowym ze szczególnym uwzględnieniem handlu algorytmicznego 40

Drodzy Czytelnicy

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

Podatnicy CIT będą mieli nieco więcej czasu na roczne rozliczenie z fiskusem podatku dochodowego. Z uwagi na negatywne skutki pandemii koronawirusa dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych przedłużony zostanie do 30 czerwca 2021 r. termin na złożenie zeznania o wysokości uzyskanego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, który zakończył się w okresie od 1 grudnia 2020 r. do 28 lutego 2021 r, oraz termin wpłaty wykazanego w zeznaniu podatku należnego albo różnicy między podatkiem należnym od dochodu podanego w tym zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. Przedłużenie terminu złożenia zeznania podatkowego do 30 czerwca br. będzie dotyczyło także podatników uiszczających ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, których pierwszy rok opodatkowania tymże ryczałtem rozpoczął się w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 1 marca 2021 r. Dotychczas podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych byli zobowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić należny podatek albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą zaliczek za okres od początku roku.

Sytuacja epidemiczna wymusza nie tylko doraźne zmiany związane z obowiązkami podatkowymi właścicieli firm, w niezwykle istotny, niekiedy dramatyczny sposób wpływając na funkcjonowanie przedsiębiorców, lecz także gruntownie zmieniając otoczenie biznesowe, w jakim muszą oni działać, aby przetrwać na rynku. W nowych warunkach niewystarczające okazują się dotychczasowe regulacje prawne. Coraz częściej aspekty podatkowe związane z pracą zdalną, np. wyposażeniem zatrudnionych osób w sprzęt do pracy, stają się tematem indywidualnych interpretacji podatkowych i wyjaśnień organów podatkowych, zwłaszcza przy rozliczaniu różnego rodzaju wsparcia finansowego. Potrzebne zmiany legislacyjne w prawie pracy będą miały swoje przełożenie w stosowaniu prawa podatkowego, z czym będą musieli się zmierzyć zarówno pracodawcy, jak i pracownicy.

W tym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: wybranych problemów opodatkowania akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych; rozszerzonego obowiązku podatkowego – odpowiedzialności osób trzecich; nowych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych; manipulacji na rynku finansowym ze szczególnym uwzględnieniem handlu algorytmicznego; sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (APA-C); dofinansowania w czasie pandemii koronawirusa wynagrodzeń pracowników ze środków FGŚP w kontekście zwolnienia z opodatkowania.



*Życzę Państwu dużo zdrowia
i odporności w 2021 roku!*

Dr Andrzej Dmowski

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

Sławomir Wach

Sekretarz redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn”. Dziennikarz zajmujący się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Był autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy, dochód, przychód, pracownicy, Covid-19, dofinansowanie, wynagrodzenia, specjalna strefa ekonomiczna, SSE, FGŚP, zwolnienie podatkowe, interpretacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

DOFINANSOWANIE W CZASIE PANDEMII KORONAWIRUSA WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW ZE ŚRODKÓW FGŚP W KONTEKŚCIE ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Przedsiębiorcy, korzystając ze wsparcia określonego w ustawie z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych¹ (dalej: uCOVID-19) otrzymują między innymi środki z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (dalej: FGŚP) w celu ochrony miejsc pracy. Pomoc ta udzielana jest – w związku ze spadkiem obrotów gospodarczych w porównaniu do okresów sprzed pandemii – zarówno podatnikom, którzy prowadzą wyłącznie działalność opodatkowaną, jak też tym, którzy wykonują działalność zwolnioną przedmiotowo zgodnie z przepisami ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: u.p.d.o.p.). Czy w przypadku spółki prowadzącej działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (dalej: SSE) dofinansowanie wynagrodzeń pracowników ze środków FGŚP stanowi przychód z działalności zwolnionej z opodatkowania?

1. Wprowadzenie

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. wolne od podatku są dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwolenia³, zaś wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami. W dniu 24 lutego 2021 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał indywidualną interpretację⁴, której wnioskodawcą była sp. z o.o., wchodząca w skład międzyin-

dowej grupy kapitałowej i prowadząca działalność w SSE na podstawie dwóch zezwoleń. Spółka, korzystając ze wsparcia, jakie umożliwiają przepisy uCOVID-19, otrzymała środki z FGŚP na dofinansowanie wynagrodzeń pracowników objętych obniżonym wymiarem czasu pracy⁵, a także pracowników nieobjętych przestojem, jaki określa art. 81 ustawy z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy⁶ lub przestojem ekonomicznym, lub obniżonym wymiarem czasu pracy⁷. Pracownicy, których dotyczy ww. wsparcie, realizują zadania na terenie SSE. Wnioskodawca zadał organowi podatkowemu pytanie: czy środki otrzymane z FGŚP na podstawie art. 15g i art. 15gg, jako dofinansowanie wynagro-

1 Ustawa 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.

2 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

3 O którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1670, dalej: u.s.s.e.

4 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.608.2020.1.MBD.

5 W art. 15g ust. 1 uCOVID-19 wskazuje się pracowników objętych przestojem ekonomicznym albo obniżonym wymiarem czasu pracy, w następstwie wystąpienia koronawirusa.

6 Ustawa z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1320.

7 Art. 15gg uCOVID-19, przy czym podmiot, który otrzymał takie dofinansowanie nie może wypowiedzieć umowy o pracę z przyczyn niedotyczących pracownika w okresie pobierania świadczeń na dofinansowanie wynagrodzenia.

dzeń stanowią przychód z działalności zwolnionej z opodatkowania zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.?

2. Dochody i przychody z działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej

W ocenie spółki odpowiedź na powyższe pytanie powinna być twierdząca. Wnioskodawca przypominał, że art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. stanowi, iż zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a tej ustawy, przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej na terenie strefy lub terenie określonym w decyzji o wsparciu, ale też można wysnuć wniosek, że zwolnione z opodatkowania są wszelkie kategorie przychodów, z których dochód był efektem działalności określonej w zezwoleniu strefowym. Powołał się też na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2020 r.⁸, w którym stwierdził on, że art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. nie mówi o dochodach ze sprzedaży towarów i usług, lecz o „dochodach uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwolenia”, co jest zwrotem szerszym pojęciowo.

Spółka argumentowała również, że rozpatrywane tu dofinansowanie z FGŚP, określone w art. 15g i art. 15gg uCOVID-19 ma wprowadzić charakter przychodu incydentalnego z uwagi na zdarzenie losowe, ale też bezpośrednio związanego z jej podstawową działalnością gospodarczą, gdyż chodzi o pomoc finansową dla pracowników zatrudnionych przy wykonywaniu zadań wskazanych w zezwoleniach, w ramach działalności strefowej. Według wnioskodawcy środki pieniężne

z FGŚP są zatem w tej sytuacji przychodem z tejże działalności, która generuje dochód korzystający ze zwolnienia z opodatkowania w myśl art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. (z uwzględnieniem limitu pomocy publicznej). Spółka zwróciła też uwagę na to, że koszty wynagrodzeń pracowników są dla niej kosztami działalności, z której dochód podlega zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych. Według wnioskodawcy, jeśliby dopłaty do wynagrodzeń z FGŚP nie korzystały ze zwolnienia podatkowego, to „stanowiłyby one dla podatnika przychód podatkowy, przy czym jednocześnie wynagrodzenia wypłacone pracownikom objętym tym dofinansowaniem nie pomniejszałyby podstawy opodatkowania jako koszty związane z działalnością, z której dochód podlega zwolnieniu. Niniejsze bezpośrednio wpływałoby na różnicowanie sytuacji podatników prowadzących wyłącznie działalność opodatkowaną, dla których otrzymane dofinansowanie cechowałoby się neutralnością z perspektywy podatkowej od podatników prowadzących działalność zwolnioną”.

3. Nieopodatkowany tylko dochód z działalności gospodarczej

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe i zwrócił uwagę na to, że w omawianej sytuacji pomocą publiczną dla przedsiębiorcy jest niezapłacony przez niego podatek obliczony od dochodu uzyskanego wyłącznie z działalności prowadzonej na terenie SSE zgodnie z zezwoleniem, zaś przepisy (art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. i art. 12 ust. 1 u.s.s.e.) wyznaczają zarazem granice korzystania z tej pomocy. Zatem te regulacje „wiążą prawo do zwol-

nienia z posiadaniem zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE oraz respektowaniem warunków określonych w tym zezwoleniu, co oznacza, że zwolnieniu od podatku, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. podlega tylko dochód z działalności na terenie strefy, stosownie do uzyskanego zezwolenia. Jeżeli dany rodzaj działalności gospodarczej nie został wymieniony w zezwoleniu, to uzyskany z niej dochód nie korzysta ze zwolnienia podatkowego”.

Dyrektor KIS w konkluzji interpretacji wskazał, iż co do zasady wsparcie przedsiębiorców w postaci dofinansowania wynagrodzeń i składek ZUS będzie stanowił przychód z prowadzonej działalności gospodarczej podlegający opodatkowaniu, a wydatki sfinansowane kwotą dofinansowania mogą stanowić koszty uzyskania przychodu, jeśli spełniają warunki określone w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. „Natomiast w przypadku, kiedy wynagrodzenie pracowników oraz należne od nich składki na ubezpieczenia społeczne w części, w jakiej zostały dofinansowane, nie zostały zaliczone do kosztów podatkowych, dofinansowanie tych kosztów nie stanowi też przychodu podatkowego (art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.o.p.). Zgodnie bowiem z tym przepisem do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów (...) wydatki te zostały pokryte z innego źródła niż dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE. W związku z tym dofinansowanie wynagrodzeń pracowników nie stanowi przychodu z działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.⁹.”

⁸ Sygn. akt II FSK 312/18.

⁹ Dyrektor KIS powołał się tu na odpowiedź ministra finansów na zapytanie poselskie z 3 lipca 2020 r., nr PG7.054.2.2020, w którym stwierdził on, iż: (...) dofinansowania do wynagrodzeń pracowników nie można uznać za przychód z działalności strefowej, gdyż nie jest to koszt kwalifikowany dla celów pomocy „strefowej”.

Dr Andrzej Dmowski

Autor jest redaktorem naczelnym miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Partner zarządzający Russell Bedford, doktor nauk prawnych, adwokat, doradca podatkowy, doradca restrukturyzacyjny, Certified Public Accountant – Biegły Rewident w Irlandii, Certified Fraud Examiner – Biegły ds. Wykrywania Przepływów i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor – Międzynarodowy Auditor Wewnętrzny. Absolwent University of Cambridge - British Centre for English and European Legal Studies - Faculty of Law and Administration, absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w rozliczeniach transakcji między podmiotami powiązanymi - transfer pricing, aspektach prawno-podatkowych M&A oraz zagadnieniach dotyczących pochodnych instrumentów finansowych.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, energia elektryczna, akcyza, podatek akcyzowy, ustawa o podatku akcyzowym, prawo energetyczne, przesył energii, zużycie energii, dostawa energii, źródła odnawialne, odnawialne źródła energii, mikroinstalacje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

OPODATKOWANIE AKCYZĄ ENERGII ELEKTRYCZNEJ ZE ŹRÓDEŁ ODNAWIALNYCH – WYBRANE PROBLEMY

Wspólnotowe dyrektywy podatkowe¹ oraz przepisy ustawodawstwa krajowego² regulują kompleksowo zagadnienie opodatkowania energii elektrycznej podatkiem akcyzowym. Energia elektryczna stanowi również wyrób akcyzowy w świetle ustawy o podatku akcyzowym³. Podatek akcyzowy jako selektywny podatek konsumpcyjny⁴ powinien być proporcjonalny do poziomu faktycznej konsumpcji energii elektrycznej⁵. Zgodnie z art. 21 ust. 5⁶ Dyrektywy Energetycznej, sprzedaż energii elektrycznej nie powinna być opodatkowana akcyzą przed etapem sprzedaży konsumentowi ostatecznemu. Kluczowym aspektem opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej na etapie jej dostawy do konsumenta jest założenie, że straty związane z przesyłem energii nie powinny podlegać opodatkowaniu. Przyjęcie przeciwnego założenia, iż opodatkowanie akcyzą energii następuje na etapie produkcji (a nie w fazie sprzedaży do odbiorcy ostatecznego), powodowałoby pobieranie podatku od energii elektrycznej faktycznie niedostarczanej do odbiorcy, a podlegającej stracie w czasie procesu jej przesyłu. Należy podkreślić, iż uprzednio obowiązujące przepisy ustawy o podatku akcyzowym naruszały przedmiotową zasadę⁷. Polski ustawodawca – korzystając z uprawnienia określonego w Dyrektywie Energetycznej – wprowadził do krajowego systemu prawnego zwolnienie przedmiotowe dla energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii, w oparciu o mechanizm potwierdzający umorzenie świadectwa pochodzenia energii.

1. Wprowadzenie do opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej

Regulacje ustawy o podatku akcyzowym w szczególności sposób określiły katalog czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą,

1 W szczególności poniżej wskazane dyrektywy regulują w ramowy sposób opodatkowanie energii elektrycznej podatkiem akcyzowym, tj.:

– Dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51 ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405), zwana dalej: Dyrektywą Energetyczną;

– Dyrektywa Rady 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.Urz. WE L 76, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179) – zwana dalej: dyrektywą 92/12/EWG, dyrektywą horyzontalną;

– Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 2009 r., s. 12, ze zm.) – zwana dalej: dyrektywą 2008/118/WE.

2 Podatek akcyzowy w Polsce regulowany jest ustawą z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 1920 poz. 722), zwaną dalej: AkcyzU, ustawą o podatku akcyzowym, akcyzą.

3 Zgodnie z art. 2 ustawy o podatku akcyzowym:

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy;

Załącznik 1. Wykaz wyrobów akcyzowych

Poz. Kod CN Nazwa wyrobu (grupy wyrobów) 33 2716 00 00 Energia elektryczna

4 M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 106.

5 H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, K. Tetlak, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, WKP, Warszawa 2017.

6 Art. 21 ust. 5 Dyrektywy Energetycznej: Dla celów stosowania art. 5 i 6 dyrektywy 92/12/EWG, energia elektryczna i gaz ziemny podlegają podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora. W przypadku gdy dostawa do zużycia ma miejsce w państwie członkowskim, w którym dystrybutor lub redystrybutor nie prowadzi działalności gospodarczej, wówczas podatek państwa członkowskiego dostawy jest uiszczany przez spółkę, która musi być zarejestrowana w tym państwie członkowskim dostawy. Podatek jest nakładany i pobierany w każdym przypadku zgodnie z procedurami ustanowionymi przez każde państwo członkowskie.

7 Wyrok TSUE z 12 lutego 2009 r., *Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska*, C-475/07, LEX nr 485098.

których przedmiotem jest energia elektryczna. Regulacje nawiązują do pojęcia nabywcy końcowego, zdefiniowanego w art. 2 ust 1 pkt. 19⁸ AkcyzU. W szczególności jest to podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji wydawanych na podstawie Prawa Energetycznego na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję bądź obrót energią elektryczną. Ustawa przewiduje cztery wyłączenia podmiotowe z grona jednostek uznawanych za nabywców końcowych, tj. spółki prowadzące giełdy towarowe, towarowe domy maklerskie oraz domy maklerskie, giełdową izbę rozrachunkową, Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych, spółki prowadzące izbę rozliczeniową oraz izbę rozrachunkową (w związku z podstawowymi funkcjami działalności). W konsekwencji, nabywca końcowy otrzymujący energię elektryczną będzie zobowiązany uiścić cenę zawierającą akcyzę.

Ustawodawca również sprecyzował zamknięty katalog czynności⁹ podlegających opodatkowaniu akcyzą w zakresie

energii elektrycznej. W szczególności, czynnością podlegającą opodatkowaniu jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji w świetle Prawa Energetycznego, który wyprodukował tę energię, oraz zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tę energię. W konsekwencji, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega sprzedaż energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, który wyprodukował tę energię¹⁰. Podmiot ten będzie – co do zasady – zobowiązany do ustalenia i rozliczenia akcyzy tylko w przypadku sprzedaży energii na rzecz nabywcy końcowego. Taka sytuacja nie wystąpi w przypadku sprzedaży na rzecz podmiotu pośredniczącego (firmy energetycznej). Dlatego nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem akcyzowym sprzedaż energii elektrycznej podmiotowi posiadającemu którąkolwiek z koncesji¹¹ przyznawanych w oparciu o Prawo Energetyczne.

Zużycie energii elektrycznej także zostało uznane za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, w przypadku, gdy:

- podmiot dokonujący zużycia energii elektrycznej otrzymał koncesję w świetle Prawa Energetycznego,
- podmiot dokonujący zużycia energii elektrycznej ją wytworzył, a nie posiada koncesji w świetle Prawa Energetycznego,

oraz

- podmiot będący nabywcą końcowym zużywa energię elektryczną, a podatek akcyzowy nie został odprowadzony w należytej wysokości oraz nie można ustalić podmiotu dokonującego sprzedaży tej energii na rzecz nabywcy końcowego.

Zgodnie z art. 9 ust. 2¹² AkcyzU, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym straty energii elektrycznej powstałe w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii, z wyłączeniem energii

8 Art. 2 ust. 1 pkt 19 AkcyzU: nabywca końcowy – podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów ustawy z 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, zwanej dalej Prawem Energetycznym (t.j. Dz.U. 2020 poz. 833 z późn. zm.), z wyłączeniem:

a) spółki prowadzącej giełdę towarową w rozumieniu ustawy z 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 312) nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 5 ust. 3a tej ustawy,
b) towarowych domów maklerskich i domów maklerskich w rozumieniu ustawy o giełdach towarowych, nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 tej ustawy lub nabywających energię elektryczną na rachunek dającego zlecenie na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz.U. 2020 poz. 89, 284 i 288),
c) giełdowej izby rozrachunkowej, Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych S.A. lub spółki, której Krajowy Depozyt przekazał wykonywanie czynności z zakresu zadań, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, nabywających energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji opisanej w art. 9 ust. 2 ustawy o giełdach towarowych,
d) spółki prowadzącej jednocześnie izbę rozliczeniową i izbę rozrachunkową w rozumieniu ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, nabywającej energię elektryczną z tytułu pełnienia funkcji, o której mowa w art. 68a ust. 14 tej ustawy lub w celu rozliczenia i rozrachunku transakcji zawieranych na rynku regulowanym.

9 Art. 9 ust. 1 AkcyzU: W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

1) nabycie wewnątrzwspólnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów Prawa Energetycznego, który wyprodukował tę energię;
3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt. 2;
4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt. 2, który wyprodukował tę energię;
5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należytej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

10 Większość czynności opodatkowanych podatkiem akcyzowym w zakresie energii elektrycznej związanych jest ze sprzedażą energii: M. Lewandowski, *Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski* [w:] M. Pawelczyk (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*, Wydawnictwo Ius Publicum, Warszawa 2018, s. 174.

11 M. Czuba, M. Wielec, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce – wybrane aspekty*, IKAR 2019, Nr 5.

12 Art. 9 ust. 2 AkcyzU: Za zużycie energii elektrycznej nie uznaje się strat powstałych w wyniku przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, z wyłączeniem energii zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją oraz energii elektrycznej pobranej nielegalnie.

zużytej w związku z jej przesyłaniem lub dystrybucją oraz energii elektrycznej pobranej nielegalnie. Obowiązek podatkowy w przypadku energii elektrycznej powstaje, zgodnie z art. 11 ust. 1¹³ AkcyzU, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu oraz z dniem zużycia energii elektrycznej (w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6 AkcyzU).

Podstawą opodatkowania¹⁴ energii elektrycznej jest jej ilość, w przeliczeniu na megawatogodziny (MWh). Zgodnie z wykazem stawek podatku akcyzowego na 1 stycznia 2021 r., stawka podatku akcyzowego odnosząca się do energii elektrycznej została ustalona na poziomie 5,00 zł za 1 MWh. Ustawa o podatku akcyzowym, implementująca postanowienia Dyrektywy Energetycznej, przewiduje wiele zwolnień przedmiotowych z podatku akcyzowego. Dyrektywa określa listę zwolnień obligatoryjnych

oraz zwolnień fakultatywnych, pozostawiając w tym zakresie swobodę wyboru regulacji państwu członkowskiemu. Przykładem zwolnienia obligatoryjnego, implementowanego do polskiego systemu prawnego jest art. 30 ust. 6¹⁵ AkcyzU. W ślad za art. 14 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej, zwalnia się od podatku akcyzowego zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych. W konsekwencji nie każde zużycie energii elektrycznej będzie podlegało zwolnieniu z akcyzy, a tylko takie, które jest bezpośrednio związane z procesem jej produkcji (w procesie produkcji/podtrzymywania procesu produkcji).

Dyrektywa Energetyczna określa listę zwolnień fakultatywnych z akcyzy dotyczących energii elektrycznej w art. 15 ust. 1 pkt b¹⁶. Dyrektywa dopuszcza, aby państwa członkowskie wprowadziły zwolnienia z podatku akcyzowego m.in. dla energii elektrycznej wytworzonej ze

źródeł odnawialnych. Polski ustawodawca – korzystając z ww. uprawnienia – wprowadził do krajowego systemu prawnego art. 30 ust. 1¹⁷ AkcyzU, ustanawiając zwolnienie przedmiotowe dla energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii, w oparciu o mechanizm potwierdzający umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Zwolnienie z akcyzy na podstawie art. 30 ust. 1 i ust. 2 AkcyzU nie ma charakteru bezwarunkowego¹⁸ oraz jest dokonywane po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii. Świadectwo to stanowi certyfikat potwierdzający rodzaj źródła, z którego energia elektryczna została wytworzona. Ustawa o odnawialnych źródłach energii definiuje certyfikaty pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w art. 44 ust. 1 oraz reguluje ich wydawanie. W konsekwencji, wytwórcy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych przysługuje świadectwo pochodzenia¹⁹ dotyczące tej energii, potwierdzające źródło jej pochodzenia.

13 Art. 11 AkcyzU:

1. W przypadku energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje:

- 1) z dniem nabycia wewnątrzwspólnotowego energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) z momentem wydania energii elektrycznej nabywcy końcowemu, w przypadku sprzedaży energii elektrycznej na terytorium kraju;
- 3) z dniem zużycia energii elektrycznej, w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6;
- 4) z dniem powstania długu celnego, w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego.

2. Wydanie energii elektrycznej, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nabywcy końcowemu jest związane z wystawieniem przez podatnika faktury lub innego dokumentu, z którego wynika zapłata należności za sprzedaną przez podatnika energię elektryczną.

14 Art. 88 ust. 2 i ust. 2a AkcyzU.

2. Podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh).

2a. W przypadku nielegalnego poboru energii elektrycznej podstawą opodatkowania energii elektrycznej jest jej szacunkowa ilość, wyrażona w megawatogodzinach (MWh).

15 Art. 30 ust. 6 AkcyzU: Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej, jak również zużycie tej energii w celu podtrzymywania tych procesów produkcyjnych.

16 Art. 15 ust. 1 Dyrektywy Energetycznej: Bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie mogą przyznawać, pod kontrolą fiskalną, całkowite lub częściowe zwolnienia lub obniżki w zakresie poziomu opodatkowania wobec:

(...)

b) energii elektrycznej:

- pochodzącej z wykorzystania energii słonecznej, wiatrowej, fal, pływów lub geotermicznej;
- pozyskiwanej w elektrowniach wodnych;
- pozyskiwanej z biomasy lub produktów wyprodukowanych z biomasy;
- wytwarzanej z emisji metanu z opuszczonych kopalni węgla;
- wytwarzanej z ogniw paliwowych;

(...).

17 Art. 30 ust. 1 i 2 AkcyzU:

1. Zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii, na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów prawa energetycznego lub przepisów ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (t.j. Dz.U. 2020 poz. 261 i 284).

2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe.

18 Także: M. Czuba, M. Wielec, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych...*, op. cit.

19 Świadectwa pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych często są nazywane zielonymi certyfikatami.

Producenci energii ze źródeł odnawialnych otrzymują świadectwa pochodzenia energii niezależnie od podstawowego wynagrodzenia za sprzedaną energię jako dodatkową formę korzyści finansowej związanej z przyczynianiem się do mniej zanieczyszczonego środowiska naturalnego²⁰. Świadectwo pochodzenia energii elektrycznej wydawane jest na wniosek wytwórcy energii (co do zasady – przedsiębiorstwa energetycznego) zgłoszony do Prezesa URE zgodnie z art. 45 ust. 1²¹ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Świadectwo pochodzenia energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych podlega umorzeniu zgodnie z trybem opisanym w art. 52 ust. 1 pkt 1²² ustawy o odnawialnych źródłach energii.

Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie definiują odnawialnych źródeł energii, odsyłając w tym zakresie do regulacji innych ustaw. W świetle art. 3 pkt 20²³ Prawa Energetycznego, odnawialnym źródłem energii jest to źródło w rozumieniu ustawy o odnawialnych źródłach energii. Zgodnie z art. 2 pkt 22²⁴ tej ustawy, za odnawialne źródła energii uznaje się odnawialne, niekopalne źródła energii obejmujące (katalog zamknięty): energię wiatru, energię promieniowania słonecznego, energię aerotermalną, energię geotermalną, energię hydrotermalną, hydroenergię, energię fal, prądów i pływów

morskich, energię otrzymywaną z biomasy, biogazu, biogazu rolniczego oraz z biopłynów. Tylko energia elektryczna wytworzona z ww. źródeł może korzystać z przedmiotowego zwolnienia. Konstrukcja zwolnienia zakłada, iż stosuje się je poprzez użycie mechanizmu obniżenia akcyzy należnej od energii elektrycznej za kolejne okresy rozliczeniowe tego podatku. Przedmiotowe zwolnienie można zastosować nie wcześniej niż z momentem otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej.

Podsumowując, posiadanie dokumentu potwierdzającego pochodzenie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest elementem koniecznym do skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 30 ust. 1 AkcyzU. Zwolnienie następuje poprzez obniżenie wartości należnej akcyzy dotyczącej energii elektrycznej za kolejne okresy rozliczeniowe, co w konsekwencji obliguje podatnika do zadeklarowania i odprowadzenia akcyzy²⁵. Jeśli kwota obniżenia przysługującego danemu podatnikowi będzie wyższa w danym miesiącu od kwoty akcyzy należnej od energii elektrycznej podlegającej opodatkowaniu, to niewykorzystana kwota ulgi w tym miesiącu powinna być rozliczona w deklaracjach podatkowych dotyczących kolejnych miesięcy²⁶.

Zwolnienie z art. 30 ust. 1 i ust. 2 AkcyzU odnosi się tylko do podatnika podatku akcyzowego, a nie innego dowolnego podmiotu, który spełniałby warunki wskazane w tym przepisie. Zwolnienie to przysługuje jedynie podatnikowi posiadającemu status podatnika podatku akcyzowego w momencie otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia. Przedmiotowe stanowisko potwierdził wyrok²⁷ Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 29 maja 2017 r. W konsekwencji, opisywane zwolnienie przysługuje w pierwszej kolejności wytwórcy energii elektrycznej pochodzącej z odnawialnych źródeł energii. Należy podkreślić, iż świadectwo pochodzenia energii wiąże się z określonymi prawami majątkowymi, które dają możliwość ich zbycia. Transakcje kupna sprzedaży świadectw pochodzenia (tzw. certyfikatów zielonych) jako towarów odbywają się na rynku regulowanym – giełdach towarowych. Wytwórca energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest uprawniony do sprzedaży świadectw pochodzenia na rzecz podmiotów trzecich. Ów nabywca świadectwa pochodzenia jest również uprawniony do zastosowania zwolnienia w podatku akcyzowym na podstawie art. 30 ust. 1 i ust. 2 AkcyzU, pod warunkiem, iż w chwili zakupu tego świadectwa był podatnikiem podatku

20 J. Markiewicz, *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz (wyd. III)*. Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 139.

21 Art. 45 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Świadectwo pochodzenia wydaje Prezes URE na wniosek wytwórcy energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, o którym mowa w art. 44 ust. 1.

22 Art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii:

1. Przedsiębiorstwo energetyczne, odbiorca końcowy, odbiorca przemysłowy oraz towarowy dom maklerski lub dom maklerski, o których mowa w ust. 2, są obowiązane:

1) uzyskać i przedstawić do umorzenia Prezesowi URE świadectwo pochodzenia lub świadectwo pochodzenia biogazu rolniczego, wydane:

a) odpowiednio dla energii elektrycznej lub biogazu rolniczego, wytworzonych w instalacjach odnawialnego źródła energii znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zlokalizowanych w wyłączonej strefie ekonomicznej lub

b) na podstawie ustawy - Prawo energetyczne lub

2) uiścić opłatę zastępczą w terminie określonym w art. 68 ust. 2, obliczoną w sposób określony w art. 56.

23 Ar. 3 pkt 20 Prawa Energetycznego – użyte w ustawie określenia oznaczają: 20) odnawialne źródło energii w rozumieniu ustawy o odnawialnych źródłach energii.

24 Art. 2 pkt 22 ustawy o odnawialnych źródłach energii – użyte w ustawie określenia oznaczają: 22) odnawialne źródło energii – odnawialne, niekopalne źródła energii obejmujące energię wiatru, energię promieniowania słonecznego, energię aerotermalną, energię geotermalną, energię hydrotermalną, hydroenergię, energię fal, prądów i pływów morskich, energię otrzymywaną z biomasy, biogazu, biogazu rolniczego oraz z biopłynów.

25 Także: M. Lewandowski, *Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski...*, op. cit., s. 175.

26 K. Kowalski, *Zielona energia ze zwolnieniem z akcyzy* 24.06.2019, online: <https://www.rp.pl/Akcyza/306249957-Zielona-energia-ze-zwolnieniem-z-akcyzy.html>, „Rzeczpospolita”, 24 czerwca 2019 r.

27 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 29 maja 2017 r., sygn. akt III SA/GI 307/17.

akcyzowego. W konsekwencji, beneficjentami przedmiotowego zwolnienia mogą być nie tylko producenci energii ze źródeł odnawialnych, ale również producenci/sprzedawcy konwencjonalnej energii elektrycznej, którzy nabyli na rynku regulowanym świadectwa pochodzenia oraz wystąpili o ich umorzenie i w rezultacie obniżyli kwotę należnej akcyzy o wartość odpowiadającą ilości energii objętej umorzonym świadectwem pochodzenia.

Powstaje wątpliwość czy na podstawie art. 30 ust. 1 AkcyzU w związku z art. 120²⁸ i nast. ustawy o odnawialnych źródłach energii możliwe jest zwolnienie z akcyzy podmiotu występującego o wydanie gwarancji pochodzenia na podstawie art. 121 ust. 1²⁹ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Należy wskazać, iż dyspozycja art. 30 ust. 1 AkcyzU odnosi się bezpośrednio do dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, zgodnie z postanowieniami ustawy o odnawialnych źródłach energii. Ustawa ta odrębnie reguluje pojęcie gwarancji pochodzenia energii. Świadectwo pochodzenia przysługuje wytwórcy energii ze źródeł odnawialnych i potwierdza źródło pochodzenia tej energii. Ze świadectwami pochodzenia związane są prawa majątkowe – są one zbywalne i stanowią towar giełdowy na rynku regulowanym. W ustawie o odnawialnych źródłach energii odrębnie od systemu wydawania oraz umarzania świadectw pochodzenia energii zaprezentowano system gwarancji pochodzenia energii³⁰.

Gwarancja pochodzenia stanowi dokument wydawany odbiorcy końcowemu, poświadczający, że określona ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej/przesyłowej została wytworzona ze źródeł odnawialnych. Ustawa ta jednoznacznie wskazuje, iż z gwarancją pochodzenia nie są związane prawa majątkowe, a ich przekazanie dokonuje się niezależnie od przeniesienia praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia. W świetle ustawy o odnawialnych źródłach energii, świadectwa pochodzenia oraz gwarancje pochodzenia stanowią odrębne dokumenty z innymi funkcjami i przeznaczeniem. W konsekwencji, oba pojęcia mają odrębne znaczenia i nie mogą być używane zamiennie.

Przedmiotowe stanowisko potwierdza Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji³¹ z 4 grudnia 2018 r. Wskazane podejście potwierdza również analiza prawa wspólnotowego, w szczególności Dyrektywy w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych³². Postanowienia dyrektywy odrębnie definiują gwarancje pochodzenia oraz systemy wsparcia, w szczególności obowiązek stosowania energii odnawialnej w oparciu o tzw. zielone certyfikaty. Zgodnie z motywami 52 i 56 dyrektywy podkreślono, iż należy odróżnić zielone certyfikaty stosowane w systemach wsparcia od dokumentów gwarancji pochodzenia. Gwarancje pochodzenia jako dokumenty poświadczające nie dają prawa do korzystania z krajowych systemów wsparcia. Pojęcie

systemów wsparcia, zgodnie z postanowieniami dyrektywy, obejmuje zwolnienia z podatków, ulgi podatkowe i zwrot podatków. Podkreślić należy, iż wskazane zwolnienia lub ulgi mają charakter fakultatywny³³ dla danego państwa członkowskiego. Ustawa o podatku akcyzowym implementuje postanowienia dyrektywy w sprawie sposobu opodatkowania energii ze źródeł odnawialnych.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 AkcyzU zwolnienie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest zwolnieniem bezpośrednim, powiązaniem z potwierdzeniem pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych poprzez umorzenie dokumentu świadectwa pochodzenia. W związku z powyższym, wsparcie w formie zwolnienia podatkowego łączy się z systemem wsparcia na podstawie świadectw pochodzenia energii. Wszelkie zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, regulacje odnoszące się do zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle. „Wyraźne rozróżnienie świadectw pochodzenia i gwarancji pochodzenia przez ustawodawcę, a także wyrażona wprost intencja prawodawcy unijnego, aby gwarancje pochodzenia nie dawały prawa do korzystania z krajowych systemów wsparcia, nie pozwalają na zastosowanie zwolnienia od akcyzy w stosunku do energii elektrycznej na podstawie samych tylko gwarancji pochodzenia”. W konsekwencji, na podstawie art. 30 ust. 1 AkcyzU nie ma możliwości zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej na podstawie uzyskanych gwarancji pochodzenia

28 Art. 120 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Gwarancja pochodzenia energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii w instalacjach odnawialnego źródła energii, wydawana w postaci elektronicznej, zwana dalej „gwarancją pochodzenia”, jest jedynym dokumentem poświadczającym odbiorcy końcowemu wartości środowiskowe wynikające z unikniętej emisji gazów cieplarnianych oraz, że określona w tym dokumencie ilość energii elektrycznej wprowadzonej do sieci dystrybucyjnej lub sieci przesyłowej została wytworzona z odnawialnych źródeł energii w instalacjach odnawialnego źródła energii.

29 Art. 121 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Gwarancję pochodzenia wydaje się na pisemny wniosek wytwórcy energii elektrycznej wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, zwany dalej „wnioskiem o wydanie gwarancji pochodzenia”.

30 K. Wolak, „Akcyza i Podatek Akcyzowy - Serwis ISP”, Nr 12/2019, s. 8 z 33 – ISP Modzelewski.

31 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 grudnia 2018 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.182.2018.1.PJ.

32 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych, zmieniająca i w następstwie uchylająca dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE.

33 Zgodnie z art. 15 dyrektywy, państwa członkowskie „mogą” przyznać ulgi lub zwolnienia. Do państwa członkowskiego należy wybór formy tego zwolnienia.

(otrzymanych w myśl art. 121 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii).

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego³⁴, na podstawie § 5³⁵ zwolnione z akcyzy jest zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy przeliczeniowej do 1 MW, niedopuszczanej do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania energii elektrycznej. Warunkiem zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej wytworzonej w generatorach o mocy do 1 MW jest odprowadzenie akcyzy w należytej wysokości od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii.

W kontekście produkcji energii elektrycznej w tzw. mikroinstalacjach³⁶ ze źródeł odnawialnych należy wskazać, że przy produkcji tej energii nie są wykorzystywane wyroby energetyczne (energia ze źródeł odnawialnych) i w konsekwencji warunek zapłacenia akcyzy od wyrobów energetycznych nie ma zastosowania przy zastosowaniu przedmiotowego zwolnienia z podatku akcyzowego. Możliwość zastosowania zwolnienia z akcyzy na podstawie § 5 Rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego dotyczy zarówno osób fizycznych nieprowadzących działalności

gospodarczej, jak też przedsiębiorców, zużywających energię elektryczną wyprodukowaną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW ze źródeł odnawialnych.

Dodatkowo należy rozważyć, czy osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub przedsiębiorca są zobowiązani do zapłaty podatku akcyzowego od energii elektrycznej wytworzonej w tzw. mikroinstalacjach z odnawialnych źródeł energii, a wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej. W tym kontekście należy odnieść się do art. 9 ust. 1 AkcyzU, zgodnie z którym przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym jest sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju. *W tym przypadku wprowadzenie energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej, sprzedaż energii elektrycznej następowalaby na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego, którego nie można uznać w tym przypadku za odbiorcę końcowego.* W konsekwencji, wprowadzenie energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej wytworzonej w tzw. mikroinstalacji z odnawialnych źródeł energii nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym³⁷.

Ustawa o podatku akcyzowym nakłada na podmiot wykonujący czynności

opodatkowane akcyzą w zakresie energii elektrycznej obowiązek prowadzenia szczegółowej ewidencji zgodnie z art. 138h ust. 138. Podatnicy (poza eksporterami oraz dokonującymi wewnątrzwspólnotowej dostawy energii elektrycznej) mają obowiązek prowadzić ilościową ewidencję na podstawie odczytów urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych, zainstalowanych u nabywcy końcowego/podmiotu zużywającego energię elektryczną³⁹. Na zasadzie preferencji, obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej nie dotyczy podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW (która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii) zużywanej przez ten podmiot, pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii została zapłacona akcyza w należytej wysokości⁴⁰. Ustawa o podatku akcyzowym wskazuje minimalne wymogi, jakie musi spełniać ewidencja ilościowa energii elektrycznej, tj. musi dawać możliwość określenia w okresach miesięcznych, z dokładnością do 0,001 MWh, łącznej ilości m.in. zakupionej na terytorium kraju energii elektrycznej, energii elektrycznej zużytej na własne potrzeby, czy też strat energii elektrycznej niepodlegającej opodatkowaniu.

34 Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. 2018 poz. 2525), zwane dalej: Rozporządzeniem w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego.

35 § 5 Rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego:

1. Zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię.

2. W przypadku wykorzystywania do produkcji energii elektrycznej wyrobów energetycznych innych niż pochodzących z odnawialnych źródeł energii w rozumieniu ustawy o odnawialnych źródłach energii, zwolnienie od akcyzy, o którym mowa w ust. 1, może być stosowane pod warunkiem, że od tych wyrobów energetycznych została zapłacona akcyza w należytej wysokości.

36 Art. 2 pkt 19) ustawy o odnawialnych źródłach energii: mikroinstalacja – oznacza instalację odnawialnego źródła energii o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 50 kW, przyłączonej do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV albo o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 150 kW, w której łączna moc zainstalowana elektryczna jest nie większa niż 50 kW; zwana dalej: mikroinstalacją.

37 P. Huczko, *Opodatkowanie energii wytworzonej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach*, online: <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/zakres-opodatkowania/727844,2,Opodatkowanie-energii-wytworzonej-ze-zrodel-odnawialnych-w-mikroinstalacjach.html>, dostęp: 24.03.2021 r.

38 Ar. 138h ust. 1 AkcyzU: Ewidencję ilościową energii elektrycznej prowadzi:

1) podatnik dokonujący sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu;

2) podatnik zużywający energię elektryczną w przypadku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4;

(...).

39 W przypadku braku urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych, ewidencję ilościową prowadzi się na podstawie współczynnikowo ustalonego poziomu poboru energii, według dokumentacji podatnika.

40 Artykuł 138h ust. 2 AkcyzU: Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii została zapłacona akcyza w należytej wysokości.

2. Opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych

Regulacje prawne, w tym podatkowe, wprowadzone przez ustawodawcę w zakresie produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, mają w swoim zamysle wspieranie produkcji tzw. czystej energii w kontekście dbałości o środowisko naturalne. Aktualnie obowiązujący system dotyczący relacji pomiędzy podmiotem wytwarzającym energię elektryczną w tzw. mikroinstalacjach (zarówno osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, jak też przedsiębiorcy) ze źródeł odnawialnych, a przedsiębiorstwem energetycznym (tj. podmiotem zajmującym się profesjonalnie produkcją lub obrotem energią elektryczną) został oparty na systemie opustów (net-metering, opomiarowanie netto⁴¹). *W konsekwencji, podmiot posiadający mikroinstalację uzyskał status prosumenta w świetle art. 2 pkt. 27a⁴² ustawy o odnawialnych źródłach energii, a przedsiębiorstwem energetycznym używającym status sprzedawcy zobowiązanego w świetle art. 40 ust. 1⁴³ ustawy o odnawialnych źródłach energii.*

System opustów w zakresie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych dotyczący energii elektrycznej wprowadzanej do systemu przesyłowego bazuje na mechanizmie „wymiany”. Mechanizm ten

został uregulowany w art. 4 ust. 1 ustawy o odnawialnych źródłach energii i zakłada, iż sprzedawca zobowiązany dokonuje rozliczenia ilości energii elektrycznej wprowadzonej do sieci elektroenergetycznej wobec ilości energii elektrycznej pobranej z tej sieci w celu jej zużycia na potrzeby własne przez prosumenta energii odnawialnej wytwarzającego energię elektryczną w mikroinstalacji o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej:

- większej niż 10 kW – w stosunku ilościowym 1 do 0,7;
- nie większej niż 10 kW – w stosunku ilościowym 1 do 0,8.

W konsekwencji należy wskazać, iż prosument jest każdorazowo stratny na wskazanym systemie opustów odpowiednio 30% lub 20%, tj. przedsiębiorstwo energetyczne pobiera nieodpłatnie na każdorazowej „wymianie” energii elektrycznej z prosumentem odpowiednio 30% lub 20% otrzymanej energii od prosumenta (wytworzonej ze źródeł odnawialnych). Przy wprowadzeniu do sieci przesyłowej energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych przez prosumenta w ilości 1,0 kW, przedsiębiorstwo energetyczne zatrzyma energię elektryczną w ilości odpowiednio 0,2 kW lub 0,3 kW – jest to ilość energii, która nie zostanie zwrócona na rzecz prosumenta. Przedmiotowa nadwyżka

energii elektrycznej pozostawiona po stronie przedsiębiorstwa energetycznego stanowi swoistego rodzaju dodatkowe wynagrodzenia dla tego podmiotu w celu pokrycia kosztów jego działalności i stosownych opłat⁴⁴. Z drugiej strony, prosument energii odnawialnej uczestniczący w systemie opustów nie uiszcza na rzecz sprzedawcy zobowiązanego opłat z tytułu jej rozliczenia oraz opłat za usługę dystrybucji, zgodnie z art. 4 ust. 4⁴⁵ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Wskazany opust pokrywa opłatę za usługę dystrybucji energii elektrycznej uiszczaną przez sprzedawcę do operatora systemu dystrybucyjnego energii elektrycznej oraz opłatę za magazynowanie energii elektrycznej udostępnionej do przesyłu.

Wskazany mechanizm opustów powoduje istotne wątpliwości w zakresie ustalenia konsekwencji podatkowych dla uczestników tego systemu, w szczególności w zakresie rozliczenia podatku akcyzowego. Dodatkowym aspektem wpływającym na sposób opodatkowania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii jest stwierdzenie tego, czy produkcja energii odbywa się z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW czy też z generatorów o mocy wyższej. Dlatego niezbędne jest określenie konsekwencji podatkowych dla prosumenta

41 M. Czuła, M. Wielec, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce...*, op. cit.

42 Art. 2 ustawy o odnawialnych źródłach energii: 27a) prosument energii odnawialnej – oznacza odbiorcę końcowego wytwarzającego energię elektryczną wyłącznie z odnawialnych źródeł energii na własne potrzeby w mikroinstalacji pod warunkiem, że w przypadku odbiorcy końcowego niebędącego odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym nie stanowi to przedmiotu przeważającej działalności gospodarczej określonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (t.j. Dz.U. 2019 poz. 649, 730 i 2294).

43 Art. 40 ustawy o odnawialnych źródłach energii:

1. Obowiązek zakupu energii elektrycznej, o którym mowa w art. 41 ust. 1, art. 42 ust. 1, art. 70c ust. 2 oraz art. 92 ust. 1, wykonuje wyznaczony przez Prezesa URE sprzedawca energii elektrycznej, zwany dalej „sprzedawcą zobowiązanym”, na podstawie umowy, o której mowa w art. 5 ustawy - Prawo energetyczne.

1a. Sprzedawca zobowiązany ma obowiązek dokonać rozliczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 oraz w art. 38c ust. 3, chyba że rozliczenia dokonuje sprzedawca wybrany przez prosumenta energii odnawialnej lub spółdzielnię energetyczną, na podstawie umowy kompleksowej.

(...).

44 Art. 4 ust. 11 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Nadwyżka ilości energii elektrycznej wprowadzonej przez prosumenta energii odnawialnej do sieci wobec ilości energii pobranej przez niego z tej sieci dysponuje sprzedawca, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, w celu pokrycia kosztów rozliczenia, w tym opłat, o których mowa w ust. 4.

45 Art. 4 ust. 4 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Od ilości rozliczonej energii elektrycznej w sposób, o którym mowa w ust. 1, prosument energii odnawialnej nie uiszcza:

1) na rzecz sprzedawcy, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, opłat z tytułu jej rozliczenia;

2) opłat za usługę dystrybucji, których wysokość zależy od ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta energii odnawialnej; opłaty te są uiszczane przez sprzedawcę, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, wobec operatora systemu dystrybucyjnego elektroenergetycznego, do sieci którego przyłączona jest mikroinstalacja.

w zakresie opodatkowania energii elektrycznej wprowadzonej do sieci przesyłowej oraz energii elektrycznej pobranej z tej sieci.

Drugim aspektem wymagającym analizy jest ustalenie konsekwencji podatkowych dla przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) w zakresie energii elektrycznej dostarczonej i pobranej przez prosumenta. Dodatkowym zagadnieniem pozostaje opodatkowanie akcyzą energii elektrycznej w ilości 20% lub 30% stanowiącej nadwyżkę rozliczeniową energii wprowadzonej przez prosumenta do sieci przesyłowej w stosunku do ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta od przedsiębiorstwa energetycznego.

2.1. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie prosumenta w zakresie energii elektrycznej wprowadzonej do sieci energetycznej (z odnawialnych źródeł energii) oraz energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej

Rozliczenie dostaw wytworzonej energii elektrycznej przez prosumenta z odnawialnych źródeł energii do sieci energetycznej oraz odpowiednio pobór energii elektrycznej przez prosumenta z tej sieci doprowadza do powstania salda dodatniego lub ujemnego w tych rozliczeniach (saldo zero w rozliczeniu, pomimo iż teoretycznie możliwe, występuje bar-

dzo rzadko). Saldo dodatnie powstaje w przypadku pobrania przez prosumenta energii elektrycznej w większej ilości niż ilość przez niego wyprodukowana i odprowadzona do sieci energetycznej. W tej sytuacji prosument jest zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego w wysokości powstałej różnicy. Saldo ujemne powstaje w przypadku wytworzenia i odprowadzenia energii elektrycznej przez prosumenta w większej ilości aniżeli ilość energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej. W takiej sytuacji, pod względem ekonomicznym, prosumentowi należne jest wynagrodzenie za nadwyżkę dostarczonej energii elektrycznej.

Odnosząc się do ilości energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu, tj. w ilości energii elektrycznej w wysokości niższej z dwóch wartości: dostarczonej lub odebranej energii przez prosumenta (tj. wartość bez nadwyżki) należy wskazać, iż wartość ta jest uznawana za zużycie energii wyprodukowanej przez danego prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu przepisów ustawy z o podatku akcyzowym, zgodnie z art. 4 ust. 10⁴⁶ ustawy o odnawialnych źródłach energii. W konsekwencji, zgodnie z art. 9 ust. 1⁴⁷ ustawy o podatku akcyzowym, czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem akcyzowym jest zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, prze-

syłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu Prawa Energetycznego, który wyprodukował tę energię. Taki podmiot byłby zobowiązany do rozliczenia i odprowadzenia należnego podatku akcyzowego. Jednakże takowa regulacja byłaby sprzeczna z zakładanymi preferencjami po stronie podmiotów wytwarzających energię elektryczną ze źródeł odnawialnych z mikroinstalacji. Zgodnie z celem przedmiotowych regulacji, minister finansów wydał rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, w którym w § 5 zostaje ustanowione zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię.

Prosument nie jest zobowiązany do rozliczenia akcyzy w odniesieniu do wyprodukowanej przez siebie energii i wprowadzonej do sieci energetycznej, ponieważ uznaje się, iż energia ta zostaje zużyta przez prosumenta, zgodnie z art. 4 ust. 10 ustawy o odnawialnych źródłach energii. Natomiast energia elektryczna sprzedana przez prosumenta do przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego – tj. podmiotu posiadającego koncesję na obrót energią elektryczną w świetle Prawa Energetycznego) nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu⁴⁸, obowiązek w tym zakresie został przeniesiony na przedsiębiorstwo energetyczne⁴⁹.

46 Art. 4 ust. 10 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Pobrana energia podlegająca rozliczeniu, o którym mowa w ust. 1, jest zużyciem energii wyprodukowanej przez danego prosumenta energii odnawialnej w rozumieniu przepisów AkcyzU.

47 Art. 9 AkcyzU:

1. W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

- 1) nabycie wewnątrzwspólnotowe energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 2) sprzedaż energii elektrycznej nabywcy końcowemu na terytorium kraju, w tym przez podmiot nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót energią elektryczną w rozumieniu przepisów Prawa Energetycznego, który wyprodukował tę energię;
- 3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt. 2;
- 4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt. 2, który wyprodukował tę energię;
- 5) import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego;
- 6) zużycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, jeżeli nie została od niej zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu.

48 M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz. Wyd. 2*, Warszawa 2020.

49 M. Śmiełek, *Transformacja energetyczna – fotowoltaika a podatek akcyzowy*,

online: https://www.igeos.pl/images/przeglad_energetyczny/M_miaek_artyku_AKCYZA_fotowoltaika_2_20201028.pdf, dostęp: 24.03.2021

Pod względem formalnym podmioty wytwarzające oraz zużywające energię elektryczną są zobowiązane – co do zasady – wypełnić obowiązki rejestracyjne oraz sprawozdawcze, jako podmioty dokonujące czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz na których spoczywa obowiązek podatkowy⁵⁰. Zgodnie z art. 16 ust. 1⁵¹ AkcyzU, przedsiębiorcy, na których nawet nie ciąży obowiązek zapłaty akcyzy, są zobowiązani do dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Z przedmiotowego obowiązku rejestracyjnego zostały zwolnione podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot⁵². Przepis art. 16 ust. 7a⁵³ AkcyzU wskazuje, iż zwolnienie z obowiązku rejestracyjnego dotyczy sytuacji, w której od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości. W konsekwencji, w

przypadku, gdy energia elektryczna wytwarzana przez przedsiębiorcę (prosumenta) będzie w całości wykorzystywana na potrzeby własne, to nie powstanie obowiązek rejestracji na potrzeby podatku akcyzowego⁵⁴. Jednakże przy sprzedaży nadwyżki wyprodukowanej energii elektrycznej do przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) należy uznać, iż wystąpi wykorzystanie instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, przeznaczonych do przesyłania tej energii, a w konsekwencji powstanie obowiązek rejestracji dla celów podatku akcyzowego wytwórcy energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych.

Należy rozważyć, czy w przypadku prosumenta produkującego energię elektryczną ze źródeł odnawialnych powstaje obowiązek składania deklaracji podatkowych w podatku akcyzowym. Prosument dokonujący zużycia wyprodukowanej przez siebie energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych wykonuje czynność opodatkowaną w świetle art. 9 ust 1 pkt 4 AkcyzU. W przypadku energii elektrycznej podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu Naczelnikowi Urzędu Skarbowego deklaracje podatkowe

według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zużycie energii elektrycznej, zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 3⁵⁵ AkcyzU. W konsekwencji, przedsiębiorca dokonujący zużycia energii ze źródeł odnawialnych wykonuje czynność opodatkowaną, w związku z którą powstaje obowiązek złożenia deklaracji w podatku akcyzowym. Przedsiębiorca ten jako podmiot nie posiadający koncesji w świetle Prawa Energetycznego nie będzie uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku składania deklaracji, przewidzianego w art. 24 ust. 2⁵⁶ AkcyzU.

Kolejnym obowiązkiem związanym z rozliczeniem podatku akcyzowego jest ewidencja ilościowa energii elektrycznej⁵⁷. Wskazany obowiązek – co do zasady – dotyczy podatników dokonujących zużycia energii elektrycznej, posiadających koncesję w świetle Prawa Energetycznego, jak również podatników nieposiadających koncesji w świetle Prawa Energetycznego, dokonujących zużycia energii elektrycznej, którą sami wyprodukowali, zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 3 i pkt 4⁵⁸ AkcyzU. Obowiązek prowadzenia ewidencji

50 W. Modzelewski, P. Milczek (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Komentarz*. Wyd. 10, Warszawa 2020.

51 Art. 16 ust. 1 AkcyzU: Podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest obowiązany, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Obowiązek, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym, ma zastosowanie również do podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, który dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego alkoholu etylowego całkowicie skażonego środkiem skażającym dopuszczonym we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej lub dodatkowymi środkami skażającymi dopuszczonymi przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, w którym skażenie następuje, na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 3199/93 z 22 listopada 1993 r. w sprawie wzajemnego uznawania procedur całkowitego skażenia alkoholu etylowego do celów zwolnienia z podatku akcyzowego.

52 Indywidualna interpretacja podatkowa, wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 7 sierpnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.99.2020.1.PJ.

53 Art. 16 ust. 7a AkcyzU: Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

54 Indywidualna interpretacja podatkowa, wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 8 kwietnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.33.2020.1.PJ.

55 Art. 24 ust. 1 pkt 3) AkcyzU:

1. W przypadku energii elektrycznej podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego, składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru oraz obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym: (...)

3) nastąpiło zużycie energii elektrycznej – w przypadkach, o których mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3, 4 i 6.

56 Art. 24 ust. 2 AkcyzU: Przepis ust. 1 pkt 3 nie ma zastosowania do podmiotów posiadających koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej w rozumieniu przepisów Prawa Energetycznego, które zużywają energię elektryczną na cele zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 6 lub 7, i nie są podatnikami z tytułu innych czynności, o których mowa w art. 9 ust. 1.

57 Indywidualna interpretacja podatkowa wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 11 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.163.2019.2.WR.

ilościowej energii elektrycznej wynika z art. 138h ust. 1 pkt 2⁵⁹ AkcyzU. Ewidencja ilościowa powinna zawierać informacje umożliwiające ustalenia w okresach miesięcznych łącznej ilości energii wyprodukowanej oraz energii zużytej na własne potrzeby, z dokładnością do 0,001 MWh. Zwolnione z tego obowiązku są podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, zgodnie z art. 138h ust. 2⁶⁰ AkcyzU.

W konsekwencji, analogicznie jak w przypadku obowiązku rejestracji dla celów podatku akcyzowego, nie powstaje obowiązek prowadzenia ewidencji ilościowej energii elektrycznej w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, dokonujących zużycia energii na własne potrzeby. Taki obowiązek powstałby za miesiąc, w którym energia elektryczna zostałaby dostarczona do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą (służących do przesyłania tej energii). Ewidencja ilościowa energii elektrycznej prowadzona jest na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego

lub podmiotu zużywającego energię, a w przypadku braku urządzeń pomiarowych – na podstawie współczynnikowo określonego poziomu poboru energii przez poszczególne urządzenia, wskazanego w dokumentacji prowadzonej przez podatnika, zgodnie z art. 138h ust. 3⁶¹ AkcyzU.

2.2. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym po stronie przedsiębiorstwa energetycznego (sprzedawcy zobowiązanego) w zakresie energii elektrycznej pobranej z sieci energetycznej przez prosumenta

Należy jednak wskazać na znacząco różne konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym, występujące po stronie przedsiębiorstwa energetycznego w zakresie pobranej energii elektrycznej przez prosumenta. *Powstała wątpliwość, czy z uwagi na fakt, iż energia elektryczna wyprodukowana przez prosumenta i oddana przez niego do sieci energetycznej jest zwolniona z podatku akcyzowego, to czy energia elektryczna dostarczona przez przedsiębiorstwo energetyczne do prosumenta w tej samej ilości (na zasadzie „wymiany”) również podlega zwolnieniu z podatku akcyzowego. Takowy system stanowiłby spójny system, wskazujący brak opodatkowania akcyzą energii elek-*

*trycznej w ilości wytworzonej przez prosumenta ze źródeł odnawialnych*⁶².

W tym zakresie zajął stanowisko minister energii w odpowiedzi na interpelację poselską⁶³ z 1 września 2016 r., wskazując, iż kluczowa jest interpretacja pojęcia sprzedaży energii elektrycznej w świetle art. 2 ust. 1 pkt 21⁶⁴ AkcyzU. Za sprzedaż energii elektrycznej uznaje się czynność faktyczną lub prawną, w wyniku której dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności energii na inny podmiot. W konsekwencji, wydanie/pobór energii elektrycznej przez prosumenta z sieci energetycznej, stanowi przeniesienie posiadania/własności energii ze sprzedawcy zobowiązanego (przedsiębiorstwa energetycznego) na prosumenta w rozumieniu wskazanego przepisu. Prowadzi to do konstatacji, iż w tym przypadku przedsiębiorstwo energetyczne dokonuje sprzedaży energii elektrycznej na nabywcę końcowego nieposiadającego koncesji w świetle Prawa Energetycznego, opodatkowanej podatkiem akcyzowym zgodnie z art. 9 ust. 1 AkcyzU.

W rezultacie przedmiotowa interpretacja przepisów ustawy o podatku akcyzowym prowadzi do wniosku, iż ilość energii elektrycznej wyprodukowanej z odnawialnych źródeł energii przez

58 Art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4 AkcyzU:

1. W przypadku energii elektrycznej przedmiotem opodatkowania akcyzą jest:

(...)

3) zużycie energii elektrycznej przez podmiot posiadający koncesję, o której mowa w pkt. 2;

4) zużycie energii elektrycznej przez podmiot nieposiadający koncesji, o której mowa w pkt. 2, który wyprodukował tę energię.

59 Art. 138h ust. 1 AkcyzU: Ewidencję ilościową energii elektrycznej prowadzą: 1) podatnik dokonujący sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu; 2) podatnik zużywający energię elektryczną w przypadku, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 3 i 4.

60 Art. 138h ust. 2 AkcyzU: Przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot, pod warunkiem, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej została zapłacona akcyza w należytą wysokość.

61 Art. 138h ust. 3 AkcyzU: Podmioty określone w ust. 1 pkt 1-3 prowadzą ewidencję, o której mowa w ust. 1, na podstawie wskazań urządzeń pomiarowo-rozliczeniowych u nabywcy końcowego lub podmiotu zużywającego energię, a w przypadku braku urządzeń pomiarowych – na podstawie współczynnikowo określonego poziomu poboru energii przez poszczególne urządzenia, wskazanego w dokumentacji prowadzonej przez podatnika.

62 Zdaniem Autora, taki powinien być cel regulacji – tj. preferencji dot. zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej wyprodukowanej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach.

63 Odpowiedź ministra energii na interpelację poselską nr 4855 z 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta.

64 Art. 2 AkcyzU: 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają: 21) sprzedaż – czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot.

prosumentów z mikroinstalacji (zwolniona z akcyzy u prosumenta) jest de facto opodatkowana akcyzą u dystrybutorów energii elektrycznej. Pod względem ekonomicznym nastąpiło przeniesienie obowiązku rozliczenia akcyzy związanej z wytworzoną energią elektryczną ze źródeł odnawialnych z mikroinstalacji z prosumenta na sprzedawcę zobowiązanego (przedsiębiorstwo energetyczne). W konsekwencji, przedmiotowa energia jest opodatkowana akcyzą, tylko u innego podmiotu.

Sprzedaż energii elektrycznej przez przedsiębiorstwo energetyczne – podmiot posiadający koncesję w świetle Prawa Energetycznego, na rzecz wytwórców energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach (będących nabywcami końcowymi) jest przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym. W świetle art. 13 ust. 1 pkt 2⁶⁵ AkcyzU podatnikiem akcyzy jest podmiot, który dokonuje czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, tj. dystrybutor energii (sprzedawca zobowiązany) z tytułu sprzedawanej energii elektrycznej nabywcy końcowemu, będącemu prosumentem. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie zawierają szczególnych regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem akcyzowym energii elektrycznej sprzedawanej na rzecz prosumentów - wytwórców energii ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach. Dodatkowo, regulacje na tle ustawy o odnawialnych źródłach energii w zakresie wzajemnych rozliczeń pomię-

dzy prosumentami (wytwórcami energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych w mikroinstalacjach) a sprzedawcami zobowiązanymi (przedsiębiorstwami energetycznymi) nie stanowią podstawy do określania obowiązków podatkowych w podatku akcyzowym. W szczególności, przepisy ustawy o odnawialnych źródłach energii nie stanowią podstawy do ustalenia lub obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym w zakresie sprzedaży energii elektrycznej bądź do określania zwolnień z podatku akcyzowego⁶⁶.

2.3. Konsekwencje podatkowe w podatku akcyzowym w zakresie opodatkowania energii elektrycznej stanowiącej nadwyżkę w ilości 20% lub 30%, będącej efektem rozliczenia energii elektrycznej wprowadzonej do sieci energetycznej przez prosumenta w stosunku do ilości energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z tej sieci

Zgodnie z przepisami ustawy o odnawialnych źródłach energii, w przypadku wyprodukowania przez prosumenta energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii i wprowadzenia jej do sieci energetycznej w ilości przykładowo 1,0 kW, to zgodnie z art. 4 ust. 1 w zw. z art. 4 ust. 11 ustawy o odnawialnych źródłach energii, sprzedawca zobowiązany (przedsiębiorstwo energetyczne) zatrzymuje energię elektryczną w ilości odpowiednio 0,2 kW lub 0,3 kW, jako swoistą rekompensatę w celu pokrycia

kosztów związanych z przesyłem/dystrybucją energii. Przedmiotowa energia elektryczna zatrzymana przez przedsiębiorstwo energetyczne nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu w rozumieniu ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁷, zgodnie z art. 4 ust. 12⁶⁸ ustawy o odnawialnych źródłach energii. Jednakże z punktu widzenia podatku akcyzowego dalsza odsprzedaż tej energii przez przedsiębiorstwo energetyczne jest opodatkowana akcyzą na zasadach ogólnych.

Przy okazji analizy całokształtu regulacji w zakresie opodatkowania wytworzonej energii ze źródeł odnawialnych nasuwa się wątpliwość w zakresie dualizmu pojęcia „zużycia” energii. Z jednej strony pojęcie to odnosi się do wyprodukowanej energii ze źródeł odnawialnych z wykorzystaniem mikroinstalacji oraz przesłanej do sieci energetycznej przez prosumenta, z drugiej strony odnosi się do energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci przesyłowej.

Minister energii dokonał istotnego rozróżnienia⁶⁹ z punktu widzenia podatku akcyzowego obu wskazanych czynności, mieszczących się w zakresie pojęcia „zużycia” energii. Mianowicie uznał on, iż czynnością zwolnioną z akcyzy jest zużycie energii elektrycznej przez prosumenta (pod postacią wyprodukowanej i wprowadzonej do sieci przesyłowej

65 Art. 13 ust. 1 pkt 2) AkcyzU:

1. Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot: (...)

2) będący nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii nabywcy końcowemu.

66 Odpowiedź na interpelację poselską nr 28185 z 1 lutego 2019 r. w sprawie podatku VAT i podatku akcyzowego od produkcji energii elektrycznej w prosumenckich instalacjach OZE, F. Światała, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów.

67 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406 (dalej: u.p.d.o.p.).

68 Art. 4 ust. 12 ustawy o odnawialnych źródłach energii: Nadwyżka ilości energii elektrycznej, o której mowa w ust. 11, nie stanowi przychodu w rozumieniu u.p.d.o.p.

69 Odpowiedź ministra energii na interpelację poselską nr 4855 z 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta.

energii), jednocześnie uznając, iż czynnością opodatkowaną podatkiem akcyzowym jest zużycie energii elektrycznej w postaci sprzedaży energii przez przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedawcę zobowiązanego) na rzecz prosumenta.

Odrębnym aspektem pozostaje zastosowanie mechanizmu przedstawionego w art. 9 ust. 3⁷⁰ ustawy o podatku akcyzowym, zakładającego jednokrotność opodatkowania akcyzą (zasada jednofazowości tego podatku). Zasada wskazuje, iż w stosunku do energii elektrycznej, odnośnie do której uprzednio powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu, nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą (przy założeniu, że kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytej wysokości). W odniesieniu do prosumenta obowiązek podatkowy powstaje w wyniku czynności zużycia energii elektrycznej, gdzie dodatkowo zgodnie z postanowieniami rozporządzenia ministra finansów w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego, prosument jest w tym zakresie zwolniony z akcyzy.

Zdaniem autora, działaniem trudnym do pogodzenia z celem preferencji opodatkowania (zwolnienia) energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych jest dążenie organów skarbowych/ustawodawcy podatkowego do znalezienia odrębnej (innej/dodatkowej) podstawy do opodatkowania akcyzą tej samej energii ze źródeł odnawialnych. Zakładany mecha-

nizm opomiarowania netto zakładał u swoich podstaw zmniejszenie kosztów procesu wsparcia sektora energetycznego w segmencie źródeł odnawialnych, w szczególności w oparciu o preferencje podatkowe – podczas gdy faktycznie przedmiotowa energia elektryczna jest opodatkowana akcyzą, tylko rozlicza ją inny podmiot. *Dodatkowym stanowiskiem potwierdzającym podejście organów podatkowych do przedmiotowego zagadnienia jest interpretacja⁷¹ Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, zgodnie z którą przyjęty system opustów na podstawie ustawy o odnawialnych źródłach energii nie stanowi systemu barterowego, a przekazana przez prosumenta energia elektryczna nie stanowi zapłaty za energię dostarczoną przez przedsiębiorstwo energetyczne (sprzedawcę zobowiązanego).* W konsekwencji organ skarbowy wskazał, iż opodatkowaniu akcyzą podlega nie tylko nadwyżka energii elektrycznej pobranej przez prosumenta z sieci energetycznej (po odprowadzeniu przez prosumenta energii do sieci energetycznej), ale opodatkowana jest całość energii pobranej przez prosumenta od podmiotu zobowiązanego. Wskazane stanowisko zostało podtrzymane w wyroku⁷² Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

3. Podsumowanie

Podsumowując analizę sposobu opodatkowania akcyzą energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych należy wskazać, iż zakładany model preferencji fiskalnych dla podmiotów wytwarzających energię

ze źródeł odnawialnych, w szczególności z wykorzystaniem generatorów o łącznej mocy nie przekraczającej 1 MW, nie został zrealizowany. Zasada jednofazowości w odniesieniu do podatku akcyzowego zakładająca, iż jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności (tj. w przypadku, gdy powstał obowiązek podatkowy, nawet jeśli dana czynność jest zwolniona z opodatkowania), to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, nie została w pełni zachowana. Sposób interpretacji przepisów ustawy o podatku akcyzowym przez organy skarbowe prowadzi do konkluzji, że wytworzona energia elektryczna ze źródeł odnawialnych z mikroinstalacji przez prosumentów jest de facto opodatkowana podatkiem akcyzowym, jednakże nie u prosumenta, a u podmiotu będącego sprzedawcą zobowiązanym. Zasada zakładająca powszechność opodatkowania wyrobów akcyzowych⁷³ powinna w tym przypadku podlegać ograniczeniu. Preferencje fiskalne w podatku akcyzowym w zakresie produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych powinny, zdaniem autora, zakładać brak opodatkowania wyprodukowanej energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych, w szczególności w mikroinstalacjach. Takie działania przyczyniłyby się w sposób istotny do upowszechnienia produkcji tzw. zielonej energii.

70 Art. 9 ust. 3 AkcyzU: Jeżeli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności, o których mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należytej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

71 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 grudnia 2015 r., sygn. IBPP4/4513-114/15/LG.

72 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 11 października 2016 r., sygn. akt III SA/GI 270/16.

73 Art. 2 ust. 1 pkt 1) AkcyzU: Użyte w ustawie określenia oznaczają wyroby akcyzowe – wyroby energetyczne, energię elektryczną, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyn do papierosów elektronicznych oraz wyroby nowatorskie, określone w załączniku nr 1 do ustawy.

Bibliografia

1. Czuba M., Wielec M., *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce – wybrane aspekty*, IKAR 2019, Nr 5.
2. Kowalski K., *Zielona energia ze zwolnieniem z akcyzy*, <https://www.rp.pl/Akcyza/306249957-Zielona-energia-ze-zwolnieniem-z-akcyzy.html>, „Rzeczpospolita”, 24 czerwca 2019 r.
3. Lewandowski M., *Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski* [w:] Pawelczyk M. (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*, Warszawa 2018, Wydawnictwo Ius Publicum.
4. 36 Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., Tetlak K., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, WKP, Warszawa 2017.
5. Markiewicz J., *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz* (wyd. III), Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 139.
6. Modzelewski W., Milczek P. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym. Komentarz*. Wyd. 10, Warszawa 2020.
7. Pawelczyk M. (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*, Wydawnictwo Ius Publicum, Warszawa 2018, s. 174 i 175.
8. Śmiałek M., *Transformacja energetyczna – fotowoltaika a podatek akcyzowy*, „Czas Prawnika”, 8 grudnia 2020 r.
9. Wolak K., „Akcyza i Podatek Akcyzowy - Serwis ISP”, Nr 12/2019, s. 8 z 33 – ISP Modzelewski.
10. M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*. Wyd. 2, Warszawa 2020.
11. M. Zimny (red.), *Akcyza. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 106.

Wykaz skrótów

1. Wyrok TSUE z 12 lutego 2009 r., Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczpospolita Polska, C-475/07, LEX nr 485098.
2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 11 października 2016 r., sygn. akt III SA/GI 270/16.
3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 29 maja 2017 r., sygn. akt III SA/GI 307/17.

Wykaz stanowisk organów skarbowych:

1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 grudnia 2015 r., sygn. IBPP4/4513-114/15/LG.
2. Odpowiedź ministra energii na interpelację poselską nr 4855 z 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta.
3. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 grudnia 2018 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.182.2018.1.PJ.
4. Odpowiedź na interpelację poselską nr 28185 z 1 lutego 2019 r. w sprawie podatku VAT i podatku akcyzowego od produkcji energii elektrycznej w prosumenckich instalacjach OZE, F. Światała, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów.
5. Indywidualna interpretacja podatkowa, wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 11 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.163.2019.2.WR.
6. Indywidualna interpretacja podatkowa, wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 7 sierpnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.99.2020.1.PJ.
7. Indywidualna interpretacja podatkowa, wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 8 kwietnia 2020 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.33.2020.1.PJ.

Summary

Dr Andrzej Dmowski

The subject of the article: Taxation of electricity from renewable sources with excise duty – selected issues

The article presents methods of taxation with Polish excise duty referring to electricity produced from renewable sources. Polish Act on excise duty, which implements the provisions of the Energy Directive (Directive 2003/96 / EC of October 27, 2003 on the restructuring of the Community framework for the taxation of energy products and electricity - Official Journal of the EU L 283) provides for numerous exemptions from excise duty. Author analyses a list of mandatory and optional exemptions in scope of transaction based on Energy Directive, in respect of domestic and international aspects of renewable energy sources. The article emphasizes tax consequences of excise duty on the prosumer side in the field of electricity fed into the power grid (from renewable energy sources) and electricity drawn by the prosumer from the power grid. Additionally, there are presented tax consequences in the excise duty on the part of an energy company (obligated seller) with regard to electricity taken from the power grid by a prosumer.

The current system implemented in Poland regarding the relationship between the entity generating electricity in the micro-installations (both natural persons, not conducting business activity and entrepreneurs) from renewable sources, and an energy company (i.e. an entity professionally producing or trading electricity) was based on a discount system (net-metering system). An entity with a micro-installation obtained the status of a prosumer under the Polish Act on renewable energy sources, and an energy company obtaining the status of an obligated seller in the light of the Polish Act on renewable energy sources.

As a summary, according to the author, the analysis of the method of taxation with Polish excise duty on electricity from renewable sources, it should be noted that, the assumed model of fiscal preferences for entities generating energy from renewable sources, in particular using generators with a total capacity not exceeding 1 MW (micro installation), has not been properly implemented. According to the author, fiscal preferences in the excise duty on the production of electricity from renewable sources should assume no taxation of electricity generated for renewable sources, in particular in micro-installations. Such activities would significantly contribute to the popularization of the production of the so-called green energy.

Agnieszka Bieńkowska

Doradca podatkowy, partner w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe, absolwentka Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Posiada dwudziestoletnie doświadczenie w doradztwie z zakresu VAT. Kieruje projektami dotyczącymi restrukturyzacji i planowania podatkowego oraz opracowywania i wdrażania procedur podatkowych. Specjalizuje się w doradztwie na rzecz podmiotów z branży paliwowej, TSL, FMCG oraz firm z sektora nieruchomości. Uznany ekspert z zakresu doradztwa na rzecz jednostek sektora finansów publicznych. Reprezentuje samorządy w sporach z organami podatkowymi, doradza przy przekształceniach oraz planowaniu i realizacji inwestycji, wspomaga samorządy w bieżących rozliczeniach podatków, w tym w kwestiach związanych z rozliczeniami VAT w projektach unijnych. W rankingu publikowanym przez międzynarodowy magazyn „International Tax Review” uznana za jednego z najlepszych w Polsce doradców w zakresie podatków pośrednich.

Paulina Furmanek

Aplikant radcowski, konsultant w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe sp. z o.o., absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z VAT, zwłaszcza w zakresie nieruchomości. Posiada doświadczenie w doradztwie na rzecz podmiotów z sektora nieruchomości (m.in. deweloperów oraz jednostek samorządu terytorialnego), TSL oraz e-commerce.

Anna Kardyś

Radca prawny, doradca podatkowy, menedżer w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe sp. z o.o. Absolwentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (specjalizacja: controlling i zarządzanie finansami), Edinburgh Napier University (kierunek: Business Management with Finance), Uniwersytetu Jagiellońskiego (Wydział Prawa i Administracji). Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem CIT, głównie w zakresie cen transferowych. Zajmuje się doradztwem oraz prowadzeniem szkoleń dotyczących schematów podatkowych (MDR). Posiada bogate doświadczenie w doradztwie prawno-podatkowym na rzecz podmiotów z branży energetycznej (OZE), TSL, e-commerce, finansowej oraz FMCG.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, spółki komandytowe, podatek dochodowy od osób prawnych, przychody, dochody, wspólnicy, komplementariusz, komandytariusz, zysk, udział w zyskach, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NOWE ZASADY OPODATKOWANIA PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH SPÓŁEK KOMANDYTOWYCH

Od 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe mające siedzibę na terytorium RP stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, z możliwością odroczenia stosowania nowych zasad opodatkowania do 1 maja 2021 r. Ta rewolucyjna zmiana, wprowadzona przepisami ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw¹ (dalej: ustawa zmieniająca) wyraża się przede wszystkim w poważnej modyfikacji sposobu opodatkowania dochodów osiąganych przez wspólników takich spółek. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu z 30 września 2020 r. ustawy zmieniającej², celem zmian było uszczelnienie systemu podatkowego oraz odpowiedź na tworzone przez podatników struktury optymalizacyjne z wykorzystaniem spółek komandytowych, w których komplementariuszem jest spółka z o.o., a komandytariuszem – zwykle wspólnik lub wspólnicy będący osobami fizycznymi. W przypadku takiej spółki komandytowej komplementariusz odpowiada za zobowiązania spółki całym swoim majątkiem, odpowiedzialność komandytariusza jest natomiast ograniczona kwotowo do wysokości sumy komandytowej. W praktyce powoduje to, że sytuacja prawna oraz odpowiedzialność komandytariusza w spółce komandytowej jest zbliżona do sytuacji prawnej oraz odpowiedzialności wspólników spółki kapitałowej, na przykład spółki z o.o. Uznając, iż brak jest racjonalnego uzasadnienia dla dalszego różnicowania zasad opodatkowania komandytariusza w spółce komandytowej w stosunku do zasad dotyczących wspólników spółki kapitałowej, ustawodawca zdecydował się na nadanie spółce komandytowej statusu podatnika podatku dochodowego.

1. Dotychczasowe zasady opodatkowania dochodów spółek komandytowych

Do 31 grudnia 2020 r. spółka komandytowa nie była odrębnym podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, będąc tzw. spółką transparentną podatkowo. Oznacza to, że dochody osiągnięte przez spółkę komandytową nie były opodatkowane podatkiem dochodowym na poziomie samej spółki (jak to ma miejsce przykładowo

w stosunku do dochodów spółki z o.o., spółki akcyjnej czy spółki komandytowo-akcyjnej) lecz wyłącznie na poziomie jej wspólników, proporcjonalnie do udziału w zysku posiadanego przez danego wspólnika. Na sposób opodatkowania uzyskanych dochodów nie wpływał przy tym status wspólnika w spółce komandytowej, tj. dochód przypadający na wspólnika opodatkowany był w taki sam sposób, bez względu na to, czy wspólnik

¹ Ustawa z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2020 poz. 2123.

² Druk RP IX Nr 642.

miął w danej spółce status komplementariusza (wspólnika odpowiadającego za zobowiązania spółki całym swoim majątkiem) czy też komandytariusza (wspólnika odpowiadającego za zobowiązania spółki do wysokości sumy komandytowej).

Przykład

Spółka komandytowa osiągnęła w roku

podatkowym 2020 przychód ze sprzedaży towarów i usług w wysokości 2 000 000 zł. Koszty uzyskania przychodu wyniosły 1 000 000 zł. Spółka ma dwóch wspólników, którymi są osoby fizyczne. Każdemu wspólnikowi przysługiwało prawo do 50% zysków spółki komandytowej. Obydwaj wspólnicy korzystają z opodatkowania tzw. podatkiem liniowym w wysokości 19% (art. 30c ust. 1

ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, dalej: u.p.d.o.f.).

Osiągnięte dochody nie podlegały (do 31 grudnia 2020 r.) opodatkowaniu na poziomie spółki (jako dochody spółki), lecz były dzielone pomiędzy wspólników i opodatkowane dopiero na poziomie wspólników (jako dochody wspólników).

Opis	Komplementariusz (osoba fizyczna)	Komandytariusz (osoba fizyczna)
Dochód spółki (2 000 000 zł – 1 000 000 zł)	1 000 000 zł	
Udział wspólnika w zysku spółki	50%	50%
Dochód przypadający na wspólnika	500 000 zł	500 000 zł
Podatek dochodowy od osób fizycznych 19%	95 000 zł	95 000 zł
Dochód po potrąceniu podatku	405 000 zł	405 000 zł

Jeżeli dany wspólnik był wspólnikiem w kilku spółkach komandytowych, z których jedne osiągały zysk, a drugie ponosiły stratę bądź też – jeżeli poza spółką komandytową prowadził także jednoosobową działalność gospodarczą, w której odnotował stratę, dla potrzeb rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych wspólnika – dochody te i straty łączyło się. Skutkowało to tym, że dochód uzyskany z jednej spółki komandytowej mógł być przez wspólnika obniżony o stratę z innej spółki komandytowej lub stratę z jednoosobowej działalności gospodarczej.

2. Nowe zasady opodatkowania spółek komandytowych

2.1. Opodatkowanie dochodu na poziomie spółki

Od 1 stycznia 2021 r. dochody osiągane z działalności prowadzonej w formie spółki komandytowej opodatkowane są także na poziomie samej spółki, która stała się podatnikiem podatku docho-

dowego od osób prawnych. Powyższe wynika ze znowelizowanego art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ (dalej: u.p.d.o.p.). i dotyczy wszystkich spółek komandytowych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na wysokość uzyskanych przychodów, status prawny wspólników czy też rok podatkowy.

Objęcie spółki komandytowej zakresem u.p.d.o.p. oznacza, że spółka taka – podobnie jak dotychczas spółki kapitałowe oraz spółki komandytowo-akcyjne – jest obecnie zobowiązana:

- 1) z tytułu prowadzonej działalności – ustalać dochód spółki do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, obliczany jako nadwyżka przychodów z poszczególnych źródeł nad kosztami ich uzyskania,
- 2) obliczać i płacić od tego dochodu podatek dochodowy od osób prawnych.

Osiągnięty przez spółkę dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym według stawki 19%. Jeżeli spółka komandytowa spełnia warunki pozwalające na uznanie jej za tzw. małego podatnika (tj. uzyskana przez nią wartość przychodu ze sprzedaży wraz z VAT nie przekroczyła w 2020 r. kwoty 8 747 000 zł – równowartość kwoty 2 000 000 euro przeliczonej na złote polskie według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, tj. na 1 października 2020 r.), do momentu przekroczenia w 2021 r. limitu przychodów netto w wysokości 9 097 000 zł (równowartość kwoty 2 000 000 zł przeliczonej na złote polskie według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy tego roku, tj. na 4 stycznia 2021 r.), dla dochodów innych niż dochody z zysków kapitałowych, spółka ta będzie mogła stosować stawkę podatku 9%. Po przekroczeniu tej kwoty spółka komandytowa zobowiązana

3 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

4 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

jest płacić podatek dochodowy według stawki 19%. Spółka komandytowa speł-

niająca warunek bycia małym podatnikiem ma również możliwość wpłacania

kwartalnych zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych.

Tabela 1. Zasady stosowania stawki podatku 9% i 19%

Status spółki komandytowej	Dochód z zysków kapitałowych	Dochód z pozostałych źródeł	
		Do limitu 2 000 000 zł	Po przekroczeniu limitu 2 000 000 zł
Spółka posiadająca status małego podatnika	19%	19%	19%
Spółka nieposiadająca statusu małego podatnika	19%	19%	19%

2.2. Opodatkowanie dochodu komplementariusza

Od 1 stycznia 2021 r. wszyscy wspólnicy spółki komandytowej będą kwalifikowali uzyskane przez siebie dochody z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej jako dochody z udziału w zyskach osób prawnych, czyli na zasadach analogicznych, jak ma to miejsce w odniesieniu do dywidendy ze spółek z o.o. czy spółek akcyjnych. Oznacza to, że dochodów tych nie będzie już można łączyć z dochodami z tzw. pozostałych źródeł, nawet jeśli na poziomie spółki komandytowej dany dochód został osiągnięty z tego właśnie źródła.

W przypadku komplementariusza będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych będzie miał w tym zakresie zastosowanie art. 22 ust. 1a-1e u.p.d.o.p., zgodnie z którym:

1) od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się podatek w wysokości 19% uzyskanego przychodu,

2) ustalony w ww. sposób zryczałtowany podatek pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od tej spółki obliczonego zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p. za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyska-

ny, przy czym kwota pomniejszenia nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ogólnymi zasadami.

Powyższe oznacza, że jeśli tylko spółka komandytowa nie będzie korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, w praktyce komplementariusz nie zapłaci zryczałtowanego podatku od otrzymanego udziału w zysku.

Przykład

Spółka komandytowa uzyskała w 2022 r. dochód w wysokości 1 000 000 zł. Jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych zapłaciła od tego dochodu podatek według stawki 19%, tj. 190 000 zł. Kwotę zysku pozostałego po opodatkowaniu (810 000 zł) podzieliła między wspólników. Komplementariuszowi posiadającemu 50% udziału w zysku spółki komandytowej przypadł zysk w kwocie 405 000 zł. Od tego zysku spółka komandytowa powinna potrącić zryczałtowany podatek dochodowy obliczony jako $19\% \times 405\,000\text{ zł} = 76\,950\text{ zł}$, przy czym kwotę tę powinna pomniejszyć o przypadający na komplementariusza podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony już wcześniej przez spółkę, który to podatek w omawianym przykładzie wynosi 95 000 zł ($190\,000\text{ zł} \times 50\%$). Oznacza to, że w praktyce z tytułu wypłaty zysku komplementariuszowi spółka nie potrąci mu podatku dochodowego (bowiem $76\,950\text{ zł} < 95\,000\text{ zł}$). Podatek od tego dochodu zostanie zapłacony jako podatek płacony przez

spółkę. Zysk netto osiągnięty przez komplementariusza wyniesie 405 000 zł.

Analogiczne regulacje mają zastosowanie w sytuacji, gdy komplementariuszem spółki komandytowej jest osoba fizyczna (art. 30a ust. 6a-6e u.p.d.o.f.), w odniesieniu do której przychód z tytułu udziału w spółce komandytowej będzie kwalifikowany jako przychód z kapitałów pieniężnych (art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.).

Ważne: od 1 stycznia 2021 r. dochody z tytułu udziału osoby fizycznej w spółce komandytowej nie stanowią już dochodów ze źródła, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., tj. dochodów ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Dochodów tych nie można już zatem łączyć z dochodami lub stratami osiągniętymi przez podatnika z tytułu prowadzenia przezeń jednoosobowej działalności gospodarczej lub udziałów w spółce cywilnej, jawnej czy partnerskiej.

2.3. Opodatkowanie dochodu komplementariusza

Kwalifikowanie dochodu uzyskanego z udziału w spółce komandytowej jako dochodu z udziału w zyskach osób prawnych (tj. u podatników podatku dochodowego od osób fizycznych jako przychodów z kapitałów pieniężnych, odpowiednio – u podatników podatku dochodowego od osób prawnych

jako przychodu z zysków kapitałowych) będzie miało zastosowanie także w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych przez komandytariuszy. W przeciwnieństwie jednak do zysku wypłacanego komplementariuszowi, w przypadku wypłaty zysku na rzecz komandytariusza, spółka komandytowa nie będzie mogła dokonać pomniejszenia pobieranego z tego tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego (w zależności od statusu prawnego komandytariusza – będzie to zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych lub zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych) o podatek dochodowy zapłacony przez samą spółkę. Dojdzie więc w tym zakresie do dwupoziomowego opodatkowania tego samego dochodu – raz na poziomie spółki komandytowej, drugi raz na poziomie komandytariusza takiej spółki.

Przykład

Spółka komandytowa uzyskała w 2022 r. dochód w wysokości 1 000 000 zł. Jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych zapłaciła od tego dochodu podatek według stawki 19%, tj. 190 000 zł. Kwotę zysku pozostałego po opodatkowaniu (810 000 zł) podzielono między wspólników. Komandytariuszowi posiadającemu 50% udziału w zysku spółki komandytowej przypadł zysk w kwocie 405 000 zł. Od tego zysku spółka komandytowa, jako płatnik, powinna potrącić dodatkowo zryczałtowany podatek dochodowy obliczony jako iloczyn $19\% \times 405\,000\text{ zł} = 76\,950\text{ zł}$. Zysk netto osiągnięty przez komandytariusza wyniesie 328 050 zł.

Aby zmniejszyć – w pewnym zakresie – dodatkowe obciążenia podatkowe powstałe po stronie komandytariuszy wskutek uznania spółki komandytowej za podatnika podatku dochodowego, ustawodawca zdecydował się wprowadzić dla części przychodów komandy-

tariusza zwolnienie od podatku dochodowego. Zwolnienie ma zastosowanie zarówno wtedy, gdy komandytariuszem jest osoba fizyczna, jak i wówczas, gdy jest nim osoba prawna. W przypadku komandytariuszy będących osobami fizycznymi wynika ono z nowo dodanego art. 21 ust. 1 pkt 51a u.p.d.o.f., a w przypadku komandytariuszy będących osobami prawnymi takie zwolnienie jest ujęte w nowo dodanym art. 22 ust. 4e u.p.d.o.p. Zgodnie z tymi przepisami, zwalnia się od podatku dochodowego:

- 1) kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym – odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

Ważne: komandytariusz spółki komandytowej będzie mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku w wysokości 50% uzyskanego przezeń przychodu z tytułu udziału w zyskach spółki, nie więcej jednak niż 60 000 zł rocznie. Zwolnienie będzie można stosować odrębnie dla każdej spółki, w której podatnik jest komandytariuszem.

Wyżej wymienione zwolnienie nie będzie miało jednak zastosowania w sytuacji, gdy istniejące pomiędzy wspólnikami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywać będą na „optymalizacyjny” charakter założenia i prowadzenia takiej spółki przez wspólników. Zgodnie z art. 21 ust. 40 u.p.d.o.f. – odpowiednio art. 22 ust. 4f u.p.d.o.p. – taka sytuacja będzie miała miejsce w przypadku, gdy komandytariusz:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio

co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

- 2) jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

3) jest podmiotem powiązany – w rozumieniu przepisów o cenach transferowych – z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

3. Możliwość odroczenia stosowania nowych zasad opodatkowania do 1 maja 2021 r.

Jakkolwiek zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy zmieniającej w przypadku spółek komandytowych, które uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 stycznia 2021 r. oraz w zakresie opodatkowania przychodów i kosztów uzyskiwanych z tych spółek przez ich wspólników, nowe regulacje stosuje się od 1 stycznia 2021, to jednak spółki komandytowe mogą postanowić, że one same oraz ich wspólnicy będą stosować nowe przepisy dopiero od 1 maja 2021 r. Możliwość taką przewiduje art. 12 ust. 2 ustawy zmieniającej, zgodnie z którym spółka komandytowa może postanowić, że nowe zasady opodatkowania stosuje się do tej spółki

oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od 1 maja 2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r.

Ważne: spółka komandytowa może postanowić, że nowe zasady opodatkowania stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od 1 maja 2021 r.

Do skuteczności takiego postanowienia nie jest wymagana żadna szczególna forma ani też przekazanie jakiejkolwiek informacji organowi podatkowemu. Z uwagi na przepisy ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁵ (dalej: k.s.h.) należałoby rozważyć przyjęcie takiego postanowienia w drodze uchwały wspólników, a dla bezpieczeństwa w zakresie wykazania, że przedmiotowe postanowienie o przesunięciu terminu rozpoczęcia stosowania nowych przepisów zostało podjęte przed 1 stycznia 2021 r., tj. przed dniem, w którym spółka komandytowa z mocy prawa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, należałoby rozważyć złożenie kopii uchwały w urzędzie skarbowym bądź też podjęcie uchwały w taki sposób, aby nie było wątpliwości co do daty dokonania tej czynności (przykładowo: podjęcie uchwały w obecności notariusza lub przy wykorzystaniu podpisu elektronicznego).

Z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, spółka ta jest obowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych. Jeżeli ostatni dzień roku obrotowego spółki komandytowej przypada w okresie od 31 grudnia 2020 r. do 31 marca 2021 r., spółka ta może nie zamykać

ksiąg rachunkowych na ten dzień i kontynuować rok obrotowy do 30 kwietnia 2021 r. (art. 12 ust. 2 i 3 ustawy zmieniającej). Jednocześnie z art. 17 ustawy zmieniającej wynika, że podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy po 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy dotychczasowe.

W ustawie zmieniającej wskazano również na to, że spółka komandytowa kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz WNiP, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz WNiP, oraz – stosując przepisy u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p. w ich nowym brzmieniu – uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

4. Przychód ze spółki komandytowej a danina solidarnościowa

Zmiana przepisów w zakresie opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym skutkuje także zmianą w zakresie opodatkowania zysków wspólników spółki komandytowej daniną solidarnościową, o której mowa w art. 30h u.p.d.o.f. Daninę solidarnościową płacą osoby o dochodach przekraczających 1 000 000 zł rocznie. Wynosi ona 4% od nadwyżki ponad 1 000 000 zł,

a przy jej wyliczeniu uwzględnia się:

- 1) dochody opodatkowane według skali podatkowej, np. dochody z pracy, z działalności gospodarczej, z rent, emerytur, działalności wykonywanej osobiście, z praw autorskich (na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a u.p.d.o.f.),
- 2) dochody z zysków kapitałowych opodatkowanych według stawki 19%, tj. dochody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z tytułu zbycia udziałów, akcji itp. (art. 30b u.p.d.o.f.),
- 3) dochody z działalności gospodarczej i z działów specjalnych produkcji rolnej, opodatkowane podatkiem liniowym (art. 30c u.p.d.o.f.) oraz
- 4) dochody z zagranicznej spółki kontrolowanej, opodatkowane według stałej stawki 19% (art. 30f u.p.d.o.f.).

Przy wyliczaniu daniny solidarnościowej nie bierze się więc pod uwagę:

- 1) przychodów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem, np. dywidend, odsetek (art. 30a u.p.d.o.f.),
- 2) dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 30e u.p.d.o.f.),
- 3) zagranicznych dochodów, które w Polsce są zwolnione od podatku z uwagi na zastosowanie metody unikania podwójnego opodatkowania w postaci wyłączenia z progresją (art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.), jak również
- 4) przychodów opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz w formie karty podatkowej.

Do końca 2020 r. przychody wspólnika spółki komandytowej klasyfikowane były jako przychody ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza, i jako takie

⁵ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1526.

podlegały daninie solidarnościowej. Od 1 stycznia 2021 r., w związku z tym, że nie będą już one traktowane jako przychody z działalności gospodarczej, lecz jako przychody z kapitałów pieniężnych (z udziałów w zyskach osób prawnych) – przychody te nie będą podlegały daninie solidarnościowej.

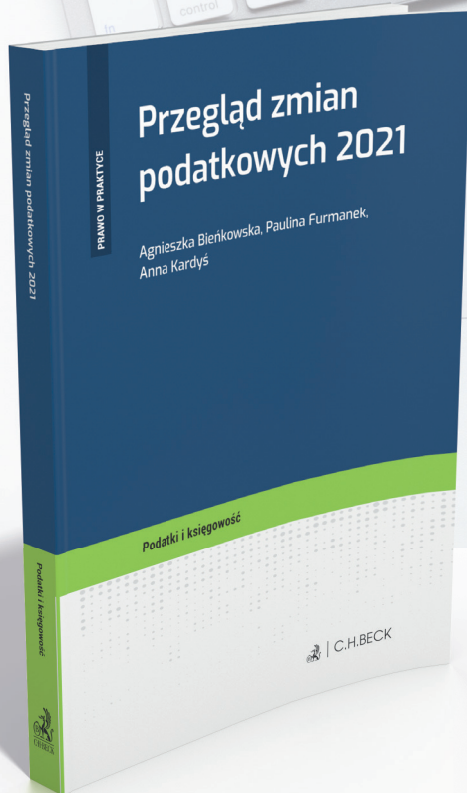
Podstawa prawna:

art. 1 ust. 3 pkt 1, art. 19, 22 u.p.d.o.p

art. 5a pkt 28 lit. c, art. 21, 30h u.p.d.o.f.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Przegląd zmian podatkowych 2021”, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19763-przeglad-zmian-podatkowych-2021-agnieszka-bienkowska>



Zamów z 15% rabatem*
Twój kod: **BCK-PRZEGLAD2021**

Rok 2021 przyniósł kolejne liczne zmiany podatkowe, z których część obowiązuje już od 1.1.2021 r., a inne wchodzi w życie w trakcie roku.

Przegląd zmian podatkowych 2021

2021 r. | 230 str. | 129 zł

Agnieszka Bieńkowska, Paulina Furmanek, Anna Kardyś

Główne zalety publikacji:

- szczegółowo omawia wszystkie najważniejsze zmiany w zakresie PIT, CIT, VAT, akcyzy i innych przepisów podatkowych, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2021 r.,
- zawiera tabele porównujące treść przepisów przed i po zmianie,
- omawia takie obszary zmian jak: podatek estoński, ulga abolicyjna, opodatkowanie spółek komandytowych i jawnych, spółki nieruchomościowe, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, ceny transferowe, informacja o realizowanej strategii podatkowej, slim VAT, pliki JPK_VAT z deklaracją, pakiet VAT e-commerce, akcyza,
- przedstawia najważniejsze interpretacje podatkowe oraz wyjaśnienia MF w zakresie opisywanych zagadnień,
- jest merytorycznym uzupełnieniem bestsellerowego zbioru aktów prawnych zawartych w książce „Podatki 2021”.

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

*15% rabatu od ceny katalogowej książki: *Przegląd zmian podatkowych 2021*.

Kod jest jednorazowy i ważny do 31 marca 2021 r. do godz. 23:59, do wykorzystania wyłącznie w księgarni internetowej ksiegarnia.beck.pl. Kod należy wprowadzić w pierwszym kroku koszyka w polu „Kod rabatowy”. Szczegółowe warunki korzystania z kodu dostępne są w regulaminie.

Sprawdź szczegóły:

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

SPRAWOZDANIE O REALIZACJI UPRZEDNIEGO POROZUMIENIA CENOWEGO DLA CELÓW PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH (APA-C)

W dniu 29 listopada 2019 r. zaczęły obowiązywać nowe przepisy dotyczące uprzednich porozumień cenowych, uregulowane w ustawie z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych¹ (dalej: u.r.s.p.o.u.p.c.). Obecnie przepisy dotyczące uprzednich porozumień cenowych w dużej mierze pokrywają się z dotychczas obowiązującymi przepisami działu IIa ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa² (dalej o.p.), które przez długi czas regulowały zasady związane z zawieraniem uprzednich porozumień cenowych, a z dniem 29 listopada 2019 r. utraciły moc. Podatnicy, którym Szef KAS wydał uprzednie porozumienie cenowe (APA), na podstawie art. 107 ust. 1 u.r.s.p.o.u.p.c., zobowiązani są do złożenia sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów CIT (APA-C). Sprawozdanie to należy złożyć w terminie właściwym dla złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu albo poniesionej straty za rok podatkowy (CIT-8). Obowiązek ten obejmuje również podatników posiadających decyzje w sprawie porozumienia, wydane na podstawie wcześniej obowiązujących przepisów, tj. działu IIa o.p.

1. Obowiązek składania sprawozdania APA-C

Zawieranie uprzednich porozumień cenowych w zdecydowanej większości dotyczy podatników posiadających osobowość prawną, w związku z czym w tym artykule omawiany jest formularz APA-C. Zakres informacji podlegających ujawnieniu w formularzu APA-P, dotyczącym osób fizycznych jest taki sam.

Wzory sprawozdań APA-P i APA-C o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego określają:

1) rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych³. Obowiązujący wzór APA-P nosi numer 1;

2) rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów podatku dochodowego od osób prawnych⁴ (dalej: r.w.s.u.p.c.o.p.). Obowiązujący wzór APA-C ma numer 1.

Wskazane rozporządzenia weszły w życie 1 stycznia 2020 r. Zanim przedstawiony zostanie sposób wypełniania sprawozdania APA-C o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego, należy najpierw wyjaśnić, czym jest uprzednie porozumienie cenowe.

1.1. Definicja i umocowania prawne uprzedniego porozumienia cenowego (APA)

Upřednie porozumienie cenowe (APA – *advance pricing arrangement*) to formalne narzędzie ograniczające ryzyko nieprawidł-

Izabela Lipka

Prawnik, członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Doświadczenie zawodowe zdobywała w kancelariach prawnych, podatkowych oraz firmach doradczych, gdzie realizowała projekty z zakresu prawa gospodarczego i podatkowego.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, uprzednie porozumienie cenowe, podatek dochodowy od osób prawnych, ceny transferowe, podmioty powiązane, transakcja kontrolowana, sprawozdanie APA-C, Ordynacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Ustawa z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. 2019 poz. 2200.

2 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1325.

3 Dz.U. 2019 poz. 2537.

4 Dz.U. 2019 poz. 2502.

wego ustalenia cen transferowych, które w konsekwencji wyklucza możliwość zakwestionowania wysokości cen przez organy podatkowe. APA ma formę dokumentu, wydawanego na wniosek podatnika, w którym Szef KAS dokonuje akceptacji wyboru i stosowania metody ustalenia ceny transferowej, wykorzystywanej w transakcjach z podmiotami powiązanymi. Akceptacja wniosku dokonywana jest w formie decyzji. Z uwagi na to, że zakwestionowanie poziomu cen transferowych przez organy podatkowe może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, uprzednie porozumienia cenowe stanowią również narzędzie ograniczające ryzyko opodatkowania dochodu uzyskanego w transakcji transgranicznej przez obie strony umowy.

Jak już wcześniej zaznaczono, do 29 listopada 2019 r. uregulowania dotyczące uprzednich porozumień cenowych zawarte były w dziale IIA o.p. Obecnie regulacje związane z zawieraniem uprzednich porozumień cenowych zawarte są w ustawie u.r.s.p.o.u.p.c., łącznie z regulacjami o rozwiązywaniu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania, jako przepisami dotyczącymi spraw z jednej dziedziny. Nowe regulacje dotyczące APA są w dużej mierze rozwiązaniami korzystnymi dla podatników i mogą przyczynić się dla nich do większej dostępności tej procedury.

Zgodnie z u.r.s.p.o.u.p.c. wprowadzona została definicja legalna uprzedniego porozumienia cenowego. W myśl art. 81 pkt 1 u.r.s.p.o.u.p.c. uprzednie porozumienie cenowe to decyzja, w której uznaje się, że cena transferowa transakcji kontrolowanej została ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Należy wskazać, że posiadanie przez podatników uprzednich porozumień cenowych jest bardzo korzystne, chociażby dlatego, że w okresie obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego organ podat-

kowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z tym porozumieniem. Ponadto osoby odpowiedzialne za prowadzenie spraw mogą czuć się bezpiecznie w zakresie prawidłowości stosowanych cen transferowych w transakcjach z podmiotami powiązanymi. Kolejną korzyścią z posiadania APA jest zwolnienie z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Wyróżnia się następujące rodzaje uprzednich porozumień cenowych:

- 1) jednostronne – dotyczą najczęściej porozumień zawieranych wyłącznie pomiędzy krajowymi podmiotami powiązanymi,
- 2) dwustronne – zawierane są, gdy transakcja kontrolowana dotyczy podmiotu krajowego i zagranicznego, a polski organ podatkowy porozumiewał się z jednym, właściwym zagranicznym organem podatkowym,
- 3) wielostronne – kiedy polski organ podatkowy porozumiewał się z więcej niż jednym, właściwym zagranicznym organem podatkowym.

1.1.1. Podatnicy uprawnieni do złożenia wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego

Wniosek o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego może złożyć krajowy podmiot powiązany (podmiot posiadający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium RP) uczestniczący w transakcji kontrolowanej objętej porozumieniem. Ponadto z takim wnioskiem może wystąpić również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium RP, która zamierza utworzyć krajowy podmiot po-

wiązany prowadzący działalność gospodarczą na terytorium RP. W omawianym przypadku uprzednie porozumienie cenowe będzie wydawane dla krajowego podmiotu powiązanego (art. 83 ust. 1, art. 84 ust. 1-3 u.r.s.p.o.u.p.c.). Takie rozwiązanie znacznie zwiększa atrakcyjność uprzednich porozumień cenowych dla inwestorów zagranicznych.

Przykład

Spółka X mająca siedzibę na terytorium Niemiec działa w branży budowlanej, jest producentem blachodachówek. Spółka X zawarła umowę na dostarczanie wyrobów gotowych i prowadzenie robót budowlanych w dużym przedsięwzięciu deweloperskim na terenie Polski. W związku z tym zamierza utworzyć na terytorium RP powiązaną spółkę celową. Spółka X chce potwierdzenia stosowanej ceny wyrobów gotowych i w związku z tym pragnie zawrzeć uprzednie porozumienie cenowe w sprawie stosowanej ceny wyrobów gotowych. Przed rozpoczęciem prac oraz przed utworzeniem spółki celowej zamierza zwrócić się do Szefa KAS o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego. Uzyskanie decyzji w tej sprawie wykluczy możliwość zakwestionowania wysokości cen przez organy podatkowe na późniejszym etapie, tj. w trakcie realizacji inwestycji. Uwaga: w omawianym przypadku, jeżeli decyzja zostanie wydana, uprzednie porozumienie będzie dotyczyło spółki celowej, tj. podmiotu krajowego.

Istnieje możliwość rozpoczęcia postępowania w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego jeszcze przed rozpoczęciem inwestycji, tzn. przed utworzeniem krajowego podmiotu powiązanego. Oznacza to, że wniosek o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego może dotyczyć przyszłej transakcji kontrolowanej, która zrealizowana zostanie pomiędzy wnioskodawcą a krajowym podmiotem powiązanym

dopiero po rozpoczęciu działalności przez ten podmiot. Powyższe rozwiązanie stwarza zatem możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty zagraniczne, które dopiero planują inwestycję na terytorium RP, przez utworzenie podmiotu zależnego, którego zadaniem będzie prowadzenie działalności. Regulacje zawarte w Dziale IIA o.p., uchylonym przepisami u.r.s.p.o.u.p.c., nie zawierały takiego rozwiązania.

1.1.2. Zakres wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego

W art. 90 ust. 1 u.r.s.p.o.u.p.c. zostały określone elementy wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego. Wniosek taki zawiera:

1) informacje dotyczące wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, w szczególności:

a) opis podstawowej działalności wnioskodawcy, w tym:

- wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
- wskazanie rynków geograficznych, na których wnioskodawca prowadzi działalność,
- opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach których wnioskodawca prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wskazaniem kluczowych konkurentów,
- opis strategii gospodarczej,

b) wykaz pozostałych podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, wraz ze wskazaniem siedziby lub miejsca ich zarządu, numeru identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku – innego numeru identyfikacyjnego wraz z określe-

niem jego rodzaju, a także przedmiotu prowadzonej przez nich działalności,

c) opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny wnioskodawcy i pozostałych podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej,

d) opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do transakcji kontrolowanej, stosowanych przez wnioskodawcę i pozostałe podmioty powiązane, uczestniczące w dokonaniu transakcji kontrolowanej;

2) informacje dotyczące transakcji kontrolowanej objętej wnioskiem, w tym:

a) wskazanie czy transakcja kontrolowana stanowi transakcję już rozpoczętą, czy przyszłą transakcję, w tym transakcję, o której mowa w art. 84 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c.,

b) przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej,

c) analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, zawierającą opis:

- wykonywanych funkcji, w tym zdolności do ich wykonywania,
- ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
- angażowanych aktywów,

d) umowy, porozumienia wewnątrzzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej,

e) informacje o porozumieniach lub interpretacjach podatkowych dotyczących transakcji kontrolowanej, w tym porozumieniach dotyczących cen transferowych, zawartych z administracjami podatkowymi państw innych niż RP lub wydanych przez te administracje,

f) wskazanie metody weryfikacji ceny transferowej, wraz ze związłym uzasadnieniem wyboru,

g) analizę porównawczą w rozumieniu art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (dalej: u.p.d.o.f.) albo art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶ (dalej: u.p.d.o.p.), albo analizę zgodności w rozumieniu art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. b u.p.d.o.f. albo art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b u.p.d.o.p., a także wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy, jeżeli wynika to z metody wskazanej w lit. f, wraz z uzasadnieniem wyboru,

h) opis sposobu kalkulacji ceny transferowej, wraz z założeniami przyjętymi w tej kalkulacji, w tym prognozami finansowymi, na których opiera się kalkulacja ceny transferowej,

i) założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w lit. f w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową;

3) wskazanie okresu obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego;

4) wskazanie czy wniosek dotyczy wydania jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego, czy zawarcia porozumienia dwustronnego albo porozumienia wielostronnego;

5) w zakresie porozumień dwustronnych i porozumień wielostronnych – informację dotyczącą złożenia wniosku do właściwego organu zagranicznego przez zagraniczne podmioty powiązane, obejmującą:

- a) nazwy tych podmiotów,
- b) państwo, w którym został lub zostanie złożony taki wniosek, oraz
- c) datę jego złożenia, o ile jest znana.

Podkreślenia wymaga, że zakres wniosku o wydanie uprzedniego porozumienia cenowego jest w dużym stopniu ujednolicony z zakresem dokumentacji cen transferowych. Stanowi to znaczne

5 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

6 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

ułatwienie dla podatników, pozwala bowiem ograniczyć nakład pracy związany z tworzeniem przedmiotowego wniosku.

Przykład

Spółka X, jeden z podmiotów w grupie, prowadzi działalność produkcyjną: sprzedaje wyroby gotowe na rzecz innego podmiotu grupy. Spółka X chce zawrzeć uprzednie porozumienie cenowe dotyczące ceny stosowanej dla tej transakcji sprzedaży, w celu wyeliminowania możliwości zakwestionowania wysokości tej ceny przez organy podatkowe. W związku z tym występuje do Szefa KAS o wydanie decyzji w powyższej sprawie.

1.1.3. Zakres uprzedniego porozumienia cenowego

W art. 83 ust. 2 u.r.s.p.o.u.p.c. określony został zakres uprzedniego porozumienia cenowego. Szef KAS uwzględnia zawarte tam elementy w przedmiotowym porozumieniu. Katalog ma jednak charakter otwarty. Uprzednie porozumienie cenowe określa w szczególności:

- 1) transakcję kontrolowaną objętą uprzednim porozumieniem cenowym oraz podmioty powiązane uczestniczące w jej dokonaniu,
- 2) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa,
- 3) metodę weryfikacji ceny transferowej,
- 4) sposób kalkulacji ceny transferowej,
- 5) założenia krytyczne, na podstawie których przyjęto, że metoda wskazana w pkt. 3 w dokładny sposób odzwierciedla cenę transferową,
- 6) zakres indywidualnych informacji do wskazania w sprawozdaniu o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego.

1.2. Termin złożenia sprawozdania APA-C

Podatnicy, którym Szef KAS wydał uprzednie porozumienie cenowe, mają obowiązek złożenia sprawozdania APA-C o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego dla celów CIT. Wraz z wejściem w życie r.w.s.u.p.c.o.p. obowiązek złożenia sprawozdania o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego zastąpił dotychczasowy wzór sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej dla celów podatku CIT. Sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego składa się za każdy rok podatkowy objęty uprzednim porozumieniem cenowym, w terminie właściwym dla złożenia rocznego zeznania podatkowego. Dla podatników, których rok podatkowy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym, jest to 31 marca.

Podmioty, którym uprzednie porozumienie cenowe wydano przed dniem wejścia w życie u.r.s.p.o.u.p.c., tj. przed 29 listopada 2019 r., sporządzają i składają sprawozdania na nowych zasadach. Wobec tych podmiotów zakres obowiązków sprawozdawczych pozostaje niezmieniony (art. 126 u.r.s.p.o.u.p.c.). Oznacza to, że tacy podatnicy wypełniają sprawozdanie o zawarciu uprzedniego porozumienia cenowego na nowym formularzu.

2. Objaśnienia do wzoru sprawozdania APA-C

Sprawozdania APA-C zostały wydzielone z rocznych zeznań w podatku dochodowym, z uwagi na ich pośrednie powiązanie z danymi zawartymi w zeznaniach rocznych. W formularzu APA-C podatnicy składają sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego, w terminie złożenia zeznania rocznego. Organem, do którego należy złożyć sprawozdanie, jest zawsze Szef KAS. Wzór sprawozdania APA-C dostępny jest również w formie elektronicznej, dzięki czemu można złożyć je z wykorzystaniem

kwalifikowanego podpisu elektronicznego.

2.1. Część A. Miejsce i cel składania sprawozdania

W poz. 7 należy zaznaczyć właściwe pole, odpowiednio dla złożenia sprawozdania lub dokonania korekty sprawozdania.

2.2. Część B. Dane podatnika

W poz. 8 podatnik wpisuje swoją pełną nazwę. Podatnikiem jest podmiot, któremu została wydana decyzja o uprzednim porozumieniu cenowym.

2.3. Część C. Uprzednie porozumienie cenowe, którego dotyczy sprawozdanie

W poz. 9-12 podatnik wpisuje dane, dzięki którym możliwa jest identyfikacja uprzedniego porozumienia cenowego. W poz. 10 wpisuje się indywidualny numer uprzedniego porozumienia nadany przez Szefa KAS. W poz. 11 i 12 podatnik określa czas obowiązywania uprzedniego porozumienia. Okres ten nie może być dłuższy niż 5 lat podatkowych, a okres obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego upływa z końcem roku podatkowego wnioskodawcy.

W poz. 13 należy zaznaczyć rodzaj porozumienia, którego dotyczy sprawozdanie:

- 1) jednostronne porozumienie cenowe – zaznacza się w sytuacji, gdy organ właściwy w sprawie nie porozumiewa się z właściwym organem zagranicznym, tj. gdy transakcja kontrolowana została zawarta:
 - a) wyłącznie pomiędzy krajowymi podmiotami powiązanymi,
 - b) pomiędzy krajowym podmiotem powiązanym a zagranicznym podmiotem powiązanym i krajowy podmiot powiązany nie wystąpił z wnioskiem o porozumienie z właściwym organem zagranicznym;
- 2) dwustronne porozumienie cenowe – zaznacza się, gdy transakcja kontrolowa-

na została zawarta pomiędzy krajowym podmiotem powiązanym a zagranicznym podmiotem powiązanym, a Szefer KAS, na wniosek krajowego podmiotu powiązanego, porozumiewał się z jednym właściwym organem zagranicznym;

3) wielostronne porozumienie cenowe – zaznacza się, gdy transakcja kontrolowana została zawarta pomiędzy krajowym podmiotem powiązanym a zagranicznym podmiotem powiązanym, a Szefer KAS, na wniosek krajowego podmiotu powiązanego, porozumiewał się z więcej niż jednym właściwym organem zagranicznym.

2.4. Część D. Podmioty powiązane, których dotyczy uprzednie porozumienie cenowe

W części D, składającej się z podsekcji D1 i D2, należy wprowadzić dane podmiotów powiązanych, których dotyczy porozumienie. W poz. 14 i 15 wpisuje się pełną nazwę podatnika lub odpowiednio imię i nazwisko w przypadku osoby fizycznej, w poz. 20-28 dokładny adres zamieszkania lub siedziby podatnika. W poz. 16-19 trzeba podać numer podatkowy NIP lub numer identyfikacyjny podmiotu zagranicznego (tax identification number), jego rodzaj oraz kraj wydania numeru identyfikacyjnego podmiotu zagranicznego. Może to być przykładowo: paszport, urzędowy dokument lub inny dokument potwierdzający tożsamość.

2.5. Część E. Metoda weryfikacji ceny transferowej w okresie, za który składane jest sprawozdanie

W poz. 29 należy podać przyjętą w uprzednim porozumieniu cenowym metodę weryfikacji ceny transferowej. Mogą to być metody:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- 2) ceny odprzedaży,
- 3) koszt plus,

- 4) marży transakcyjnej netto,
- 5) podziału zysku.

Jeżeli podatnik nie stosował żadnej z nich, wpisuje inną metodę, stosowaną przez niego w porozumieniu. Podmioty, które składają sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego, wydane na podstawie przepisów Działu IIA o.p., w miejsce określenia metod weryfikacji ceny transferowej wpisują metodę jej ustalenia. Powyższy obowiązek odnosi się również do poz. 32 „okres stosowania metody weryfikacji ceny transferowej”. Pozycje 30 i 31 są takie same dla podatników, niezależnie od podstawy prawnej wydania porozumienia. W pozycjach tych wpisuje się odpowiednio: wielkość sprzedaży towarów i usług przy zastosowaniu cen transferowych oraz wysokość cen transferowych objętych uprzednim porozumieniem i stosowanych z podmiotami powiązanymi. Pozycję 29 należy uzupełnić o stosowaną w transakcji kontrolowanej, objętej uprzednim porozumieniem cenowym, metodę weryfikacji ceny transferowej, która jest określona w decyzji Szefera KAS w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego.

Przykład

Spółka X wraz ze spółkami powiązanymi działa w branży turystycznej. Działalność grupy polega na tym, że spółka X, jako centralny podmiot, prowadzi działalność reklamową, marketingową, inne podmioty z grupy udostępniają natomiast miejsca noclegowe na rzecz klientów. Podmioty powiązane świadczą usługi udostępniania miejsc noclegowych na wyłączność klientów spółki X. Cenę za udostępnianie miejsc noclegowych ustalono w warunkach rynkowych za pomocą metody porównywalnej ceny niekontrolowanej. Spółka X, w celu potwierdzenia rynkowości stosowanej ceny, zdecydowała się wystąpić o wydanie uprzedniego porozumienia ceno-

wego dotyczącego tej transakcji. Spółka X, składając sprawozdanie o realizacji uprzedniego porozumienia cenowego, obowiązana jest wskazać, jaką metodę weryfikacji ceny transferowej przyjęła w uprzednim porozumieniu, jest to porównywalna cena niekontrolowana.

Pozycję 30 należy uzupełnić o faktyczną wartość transakcji kontrolowanej objętej uprzednim porozumieniem cenowym. W tym polu trzeba odnieść się do prognozy finansowej, na podstawie której oparta jest kalkulacja ceny transferowej, to jest określona w decyzji Szefera KAS w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego, przez podanie faktycznej wartości transakcji kontrolowanej objętej uprzednim porozumieniem cenowym.

Pozycję 31 należy uzupełnić o wartość zysku w transakcji kontrolowanej objętej uprzednim porozumieniem cenowym. W tej pozycji również należy odnieść się do prognozy finansowej, na której oparta jest kalkulacja ceny transferowej, określonej w decyzji Szefera KAS w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego, przez podanie faktycznej wartości zysku w transakcji kontrolowanej objętej uprzednim porozumieniem cenowym.

2.6. Część F. Indywidualne informacje określone w uprzednim porozumieniu

Część F została podzielona na sekcje F.1. i F.2., a dotyczy tylko uprzedniego porozumienia cenowego, wydane na podstawie nowych przepisów. Pozycje w tej części formularza należy uzupełnić o zakres informacji, który został określony w uprzednim porozumieniu cenowym w trakcie jego obowiązywania. Celem wprowadzenia indywidualnych informacji w uprzednich porozumieniach cenowych jest zindywidualizowanie oraz dostosowanie uprzedniego porozumienia do charakteru transakcji kontrolowanej, jak również cech indywidualnych da-

nego podatnika, któremu organ wydał uprzednie porozumienie cenowe.

Powyższe informacje umożliwiają podatnikom składającym sprawozdanie przedstawienie informacji pozwalających na ich indywidualizację. Mogą to być np. informacje o rodzaju działalności czy określające charakter konkretnej transakcji. Takie rozwiązanie pozwala na dokładniejszą weryfikację stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez organ podatkowy. Przykładowo, jeżeli w poz. 33, jako zakres informacji, wskazane zostaną koszty działalności operacyjnej, to w poz. 34 należy wska-

zać wartość kosztów operacyjnych oraz pozostałych kosztów operacyjnych stanowiących bazę kosztową do naliczania wskaźnika marży operacyjnej.

2.7. Część G. Informacje dodatkowe

W poz. 35 należy wskazać informacje dotyczące zmiany stosunków gospodarczych, które mogły spowodować istotną zmianę elementów uprzedniego porozumienia cenowego. W tej pozycji wpisuje się np. informacje o rodzaju, przyczynie i skutkach finansowych zmiany wyboru metody weryfikacji ceny transferowej, jeżeli taka zmiana wystąpiła. Innymi sło-

wy, należy w tym miejscu uzasadnić, dlaczego dokonano zmiany i wskazać, jaki wpływ na uprzednie porozumienie cenowe miała wprowadzona zmiana elementów porozumienia, np. modyfikacja sposobu kalkulacji ceny transferowej.

2.8. Część H. Osoby reprezentujące podatnika

W poz. 36-37 należy wpisać dane osoby fizycznej reprezentującej podatnika, w poz. 38 datę wypełnienia sprawozdania, a w poz. 39 osoba reprezentująca podatnika składa podpis.

Podstawa prawna: art. 81 ust. 1, art. 83 ust. 2, 90 ust. 1, art. 107 ust. 1, art. 126 u.r.s.p.o.u.p.c.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Deklaracje podatkowe z wyjaśnieniami” (seria: Prawo w praktyce, rok: 2021) + płyta CD, pod red. prof. dr. hab. Henryka Dzwonkowskiego, Deklaracje podatkowe z wyjaśnieniami + płyta CD, 2021, Henryk Dzwonkowski - Księgarnia.beck.pl.

ROZSZERZONY OBOWIĄZEK PODATKOWY – ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSÓB TRZECICH

Panuje przekonanie, że obowiązek podatkowy, a przez to również zobowiązanie podatkowe, jest powiązany raczej z konkretną jednostką i to niezależnie od tego, czy jest to osoba fizyczna czy prawna. Praktyka oraz przepisy podatkowe wskazują jednak, że taki stosunek prawnopodatkowy może też ulec „rozszerzeniu” na inne jednostki niż pierwotnie zobowiązany podmiot. W przeciwieństwie jednak do następstwa prawnego, w przypadku odpowiedzialności osób trzecich modyfikacja stosunku prawnopodatkowego może pojawić się wyłącznie poprzez konstytutywną decyzję organu podatkowego. Autor, przedstawiając stanowisko doktryny i orzecznictwa, analizuje w opracowaniu zagadnienia związane z rozszerzeniem zakresu odpowiedzialności podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności osób trzecich.

1. Wprowadzenie

W pierwszej części artykułu¹ zdefiniowano obowiązek podatkowy i wskazano, w jaki sposób dochodzi do jego przekształcenia w zobowiązanie podatkowe oraz jakie są różnice między tymi pojęciami. Głównym celem cyklu jest skupienie się na sytuacjach, w których to nie podmiot pierwotnego stosunku prawnopodatkowego będzie ostatecznie zaspokajał zobowiązanie podatkowe. Rozumie się przez to rozszerzenie obowiązku podatkowego pod postacią następstwa prawnego oraz odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W części pierwszej opracowania opisano zjawisko wystąpienia następstwa prawnego osób fizycznych oraz osób prawnych w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, powiązanego z przejęciem praw i obowiązków przez podmiot następcy. Dotyczy to zarówno podmiotów prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, jak też osób fizycznych. Dodatkowo poruszono kwestie związane z następstwem jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną oraz przedsiębiorstwa w spadku. Celem niniejszego artykułu jest omówienie

ogólnych zasad odpowiedzialności podatkowej osób trzecich oraz wskazanie różnic pomiędzy tą formą rozszerzenia zobowiązania podatkowego a następstwem prawnym. Chociaż obie te instytucje mogą spowodować, że ostatecznie podmiotem odpowiedzialnym za spłacenie zobowiązania podatkowego będzie podmiot inny niż wynikający z pierwotnego stosunku prawnopodatkowego, to rozszerzenie tego obowiązku odbywa się na w zupełnie inny sposób. Takie ujęcie problematyki rozszerzonego obowiązku podatkowego umożliwi głębszą analizę zagadnienia.

2. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich a obowiązek podatkowy

Przepisy podatkowe odnoszące się do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich zostały uwzględnione w Dziale III, rozdziale 15 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.)². Instytucja ta jest stosowana w sytuacjach, gdy zabraknie podatnika lub podatnik ten nie wykonuje albo nie jest w stanie wykonać ciążącego na nim zobowiązania podatkowego, a wszczęta na jego majątku egzekucja okazuje się nieskuteczna. Jest to podstawowy

Damian Kuszewski

Autor jest absolwentem Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość oraz Wydziału Prawa na SWPS Uniwersytet Humanistycznospołeczny. Od 2018 r. związany z Russell Bedford Poland. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, w szczególności podatki dochodowe.

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, odpowiedzialność osób trzecich, odpowiedzialność członków rodziny, odpowiedzialność podatkowa spółki, zorganizowana część przedsiębiorstwa, odpowiedzialność członków zarządu, firmanctwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Por. D. Kuszewski, *Rozszerzony obowiązek podatkowy – formy następstwa prawnego*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 10 (27) październik 2020.

2 Art. 107-119 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1325 z późn. zm.

warunek funkcjonowania tej instytucji w sprawiedliwym państwie prawa, inaczej rodziłoby to duże pole do nadużyć, a zobowiązania byłyby spełniane przez podmioty, które są w stanie tego dokonać, zamiast podmiotów odpowiedzialnych. Odpowiedzialność osób trzecich może być uzasadniona istniejącymi bądź przeszłymi więziami rodzinnymi, organizacyjnymi, a także wyjątkowo, cywilnoprawnymi.

Tak ukształtowana odpowiedzialność podatkowa została ujęta w specyficzny sposób w przepisach o.p. Przede wszystkim ma ona solidarny charakter, co wynika wprost z art. 107 o.p.³, a do jej stosowania, zgodnie z art. 91 o.p., powinno się korzystać z przepisów ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny⁴ (dalej: k.c.). W tym wypadku chodzi o solidarność bierną, czyli dotyczącą dłużników podatkowych.

Mianowicie: „Istota solidarności biernej polega na tym, że każdy z dłużników jest zobowiązany wobec wierzyciela do spełnienia całego świadczenia, tak jakby był jedynym dłużnikiem. Wierzyciel może zaś – według swego wyboru – żądać spełnienia całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna. Wierzyciel jest jednak zobowiązany przyjąć świadczenie od któregośkolwiek z dłużników nawet wtedy, gdy zażądał spełnienia świadczenia od innego dłużnika”⁵. Oznacza to, że po zaspokojeniu zobowiązania przez osobę trzecią ma ona prawo regresu, czyli zwrotu określonej kwoty wobec pierwotnego dłużnika, w tym wypadku najczęściej podatnika albo płatnika⁶.

Odpowiedzialność taka ma również charakter akcesoryjny i następczy, gdyż nie może powstać bez uprzedniego powstania zobowiązania podatkowego. Oznacza to również, że osoba trzecia nie ma możliwości ingerencji w zakresie tej należności ani wydanej w określonej sprawie decyzji. Odpowiedzialność taka nie może też trwać dłużej niż odpowiedzialność samego zobowiązanego. Tak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 8 stycznia 2015 r.: „Jeśli należność samego zobowiązanego uległa przedawnieniu i nie jest on już zobowiązany do jej zapłaty wobec wygaśnięcia, to skutki w postaci odpadnięcia obowiązku jej zapłaty przez osobę trzecią są takie same jak dla głównego zobowiązanego. A więc odpowiedzialność osoby trzeciej nie może trwać dłużej niż odpowiedzialność samego zobowiązanego”⁷.

Warto dodać, że jest to odpowiedzialność posiłkowa. Oznacza to, że może zostać ona wprowadzona dopiero w momencie, w którym uzyskanie długu podatkowego od pierwotnego podatnika jest niemożliwe albo utrudnione. Osoby trzecie odpowiadają jednak za taki dług całym swoim majątkiem, co wskazuje na osobisty charakter danej instytucji. Artykuł 107 § 2 określa zakres odpowiedzialności osób trzecich. Poza zaległościami podatkowymi odpowiedzialność ta obejmuje również:

- podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów;
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych;
- niezwrócone w terminie zaliczki

naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek;

- koszty postępowania egzekucyjnego
- – jeżeli przepisy nie stanowią inaczej.

Odpowiedzialność osób trzecich powstaje wyłącznie na skutek konstytutywnej decyzji organu podatkowego, który orzeka w drodze decyzji. Dodatkowo przepisy Ordynacji podatkowej zawierają zamknięty katalog podmiotów, wobec których można wydać taką decyzję⁸:

- rozwiedziony małżonek;
- członek rodziny podatnika;
- nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną;
- spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo;
- firmant;
- właściciel, samoistny posiadacz albo użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający w określonym związku z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego;
- dzierżawca lub użytkownik nieruchomości;
- wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej;
- członek zarządu spółki z ograni-

3 W związku z tym nie musi być ona wykazywana w sentencji decyzji przenoszącej odpowiedzialność. Jest to wprowadzenie naruszenie przepisów prawa materialnego, ale nie ma to istotnego wpływu na wynik orzeczenia, por. wyrok NSA z 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1618/11.

4 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1740 z późn. zm.

5 R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2021, art. 91.

6 Art. 376 k.c.

7 Wyrok WSA w Gdańsku z 8 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 1347/14.

8 D. Mączyński, 2.1.2. *Dłużnik podatkowy* [w:] D. Mączyński, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, Warszawa 2016.

czoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji;

- likwidatorzy spółki, z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd;
- osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- gwarant albo poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy;
- podatnik, o którym mowa w art. 105a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.)⁹;
- podatnik, który nie wypełnia obowiązku zapłaty należności na rachunek podatkowy wykazany na tzw. białej liście VAT;
- pełnomocnik ustanawiający podmiot jako podatnika VAT czynnego.

Organami właściwymi do orzekania takich decyzji są organy podatkowe pierwszej instancji, w których kompetencji leży wymiar i pobór danego świadczenia. Zgodnie z art. 118 § 1 o.p. nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa upłynęło 5 lat, zaś w przypadku odpowiedzialności z tytułu podatku od towarów i usług termin ten wynosi 3 lata. Natomiast przedawnienie zobowiązania wynikającego

z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym taka decyzja została dostarczona. Ponadto art. 108 § 2 o.p. wskazuje najwcześniejszy termin wydania decyzji w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej.

W celu zachowania przejrzystości analizy wyżej wymienione podmioty zostały podzielone oraz opisane wewnątrz określonych grup łączących wspólne cechy osób trzecich.

3. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich – więzy rodzinne

Odpowiedzialność członków rodziny dotyczy w omawianym przypadku rozwiedzonego małżonka oraz członka rodziny. Należy podkreślić, że na potrzeby podatkowe małżonek podatnika nie jest traktowany, co do zasady, jako osoba trzecia. Inna jest jednak sytuacja, jeśli chodzi o byłego małżonka. Taka osoba odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie za zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania wspólności majątkowej, jednakże tylko do wysokości wartości przypadającego jej udziału w majątku wspólnym¹⁰. Wydaje się to rozsądnym założeniem, gdyż w momencie powstawania zaległości małżeństwo nie zostało jeszcze unieważnione i na tamten moment małżonek nie był, co do zasady, osobą trzecią.

Warto zwrócić uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej traktują tak samo unieważnione małżeństwo, jak i małżeństwo pozostające w separacji. Dodatkowo

odpowiedzialność ta nie obejmuje podatków niepobranych oraz pobranych, a niewpłaconych przez płatników lub inkasentów odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

W przypadku członka rodziny odpowiedzialność dotyczy zaległości podatkowych wynikających z prowadzenia działalności gospodarczej i powstałych w okresie, w którym dochodziło do stałej współpracy w jej wykonywaniu pomiędzy podatnikiem i członkiem rodziny, a ten uzyskiwał z tego tytułu korzyści¹¹. Wedle o.p. „Za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu”¹². Dotyczy to również małżonków, którzy ustanowili częściową albo całkowitą rozdzielność majątkową. Odpowiedzialność członka rodziny ograniczona jest jednak do wysokości uzyskanych korzyści¹³ i nie dotyczy niepobranych oraz pobranych, a niewpłaconych przez płatników lub inkasentów podatków z wyjątkiem należności pobranych od takiego członka rodziny. Dodatkowo odpowiedzialność taka nie dotyczy osób, wobec których podatnik miał obowiązek alimentacyjny w stosownym zakresie.

4. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich – więzy cywilnoprawna

Wśród tej grupy należy wymienić podmioty odpowiedzialne z tytułu nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowa-

9 Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2020 poz. 106 z późn. zm. Przepis ten dotyczy solidarnej odpowiedzialności podatnika z podmiotem dokonującym dostawy towarów w zakresie towarów określonych w załączniku nr 15.

10 Art. 110 o.p. Warto podkreślić, że przepis ten nie stawia warunku, aby były małżonek faktycznie otrzymał udział w majątku wspólnym.

11 Art. 111 o.p.

12 Art. 111 § 3 o.p.

13 Nie zawsze korzyści będą miały wymiar wyłącznie pieniężny. Organ podatkowy powinien ustalić całkowity wymiar majątkowych korzyści, jakie przypadły członkowi rodziny w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej razem z podatnikiem. „Za korzyści nie powinno być uznawane wynagrodzenie za pracę, które wynika z umowy wiążącej podatnika i członka jego rodziny. Wykonywanie pracy na podstawie zawartej umowy nie powinno być traktowane w kategoriach stałego współdziałania uzasadniającego rozszerzenie odpowiedzialności na członka rodziny”, R. Dowgier [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, op. cit., art. 111.

nej części; spółkę niemającą osobowości prawnej, do której wniesiono przedsiębiorstwo na pokrycie udziałów; właściciela rzeczy używanej do prowadzenia działalności gospodarczej; dzierżawcę albo użytkownika nieruchomości; wspólnika spółki¹⁴; gwaranta i poręczyciela.

Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa¹⁵ odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach. Jest to element częstych sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Przeniesienie odpowiedzialności następuje bowiem niezależnie od tego czy doszło do nabycia w sposób odpłatny czy nie. Zaległości podatkowe oraz inne należności, za które odpowiada nabywca, muszą być związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez zbywcę – chodzi tu m.in. o podatek od towarów i usług, akcyzę, podatek dochodowy albo część składek z tytułu ubezpieczeń społecznych, płatną przez pracodawcę.

W tym wypadku zakres odpowiedzialności ograniczony jest do wartości nabytego przedsiębiorstwa. Podkreślić jednak należy, że jest tu mowa o realnej, a nie nominalnej wartości, zatem jeżeli organ będzie miał określone wątpliwości co do wysokości wykazanej wartości, to powinien podjąć czynności związane z jego weryfikacją.

Istotną formą zabezpieczenia oraz ochrony praw nabywcy jest uzyskanie zaświadczenia o zaległościach podatkowych zbywcy, zgodnie z art. 306g o.p. Nabywca nie będzie bowiem odpowiadał za zaległości nie wykazane w takim zaświadczeniu¹⁶. Wydaje się je na żądanie nabywcy za zgodą podatnika wyrażoną na piśmie, z jego podpisem poświadczonym urzędowo albo notarialnie, lub w formie dokumentu elektronicznego i tylko w takiej formie zapewnia ono ochronę przed zaległościami podatkowymi. Dodatkowo nabywca pozbawiony jest ryzyka takiej odpowiedzialności, jeżeli do nabycia doszło w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym. Według o.p.: „Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem”¹⁷. Taka spółka jest następcą prawnym przedsiębiorstwa osoby fizycznej w zakresie praw, z wyjątkiem tych z nich, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej. Natomiast w zakresie obowiązków spółka posiada status osoby trzeciej, która odpowiada w sposób nieograniczony solidarnie z osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe. Stanowi to odpowiedź na wątpliwości sądów administracyjnych w kwestii odpowiedzialności.

Wedle Ordynacji podatkowej: „Właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku, o którym mowa w § 2, odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia”¹⁸. Przepis ten wskazuje na trzy grupy podmiotów, które mogą zostać objęte odpowiedzialnością, są to: właściciele, samoistni posiadacze oraz użytkownicy wieczystości¹⁹. Warunkiem powstania odpowiedzialności jest przede wszystkim istnienie pomiędzy użytkownikiem a wskazanymi osobami powiązania w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym²⁰. Dodatkowo użytkownik musi prowadzić działalność gospodarczą wykorzystując przekazaną mu rzecz albo prawo majątkowe. Rafał Dowgier wskazuje, że „Ratio legis regulacji zawartej w art. 114 o.p. polega na przeciwdziałaniu i ograniczeniu praktyki uchylania się od opodatkowania z wykorzystaniem ww. powiązań”²¹. W tym wypadku odpowiedzialność ograniczona jest do równowartości rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania. Podobnie jak w przypadku przedsiębiorstwa, jest tu mowa o wartościach realnych, które w wypadku wątpliwości powinny podlegać ocenie w czasie postępowania organu podatkowego. Zasadne wydaje się w tej sytuacji skorzystanie z dowodu z opinii biegłego. Odpo-

14 Jak wskazano we wcześniejszym wyliczeniu, dotyczy to spółki cywilnej, jawnej partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej.

15 Przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują pojęcia „przedsiębiorstwa”. Przyjmuje się w tym wypadku wykładnię systemową z regulacji zawartych w art. 551 k.c.

16 Nie dotyczy to jednak zaległości powstałych po dniu wydania zaświadczenia, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło więcej niż 30 dni.

17 Art. 112c o.p.

18 Art. 114 o.p.

19 Odpowiednio zgodnie z art. 140, 336 oraz 232 k.c.

20 W myśl art. 11a ust. 1 pkt 4 w zw. z ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.p.) oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 w zw. z ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.f.).

21 R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, op. cit.*, art. 114.

wiedzialność ta rozciąga się również na najem, dzierżawę, leasing oraz inne umowy o podobnych charakterze.

W przypadku dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości odpowiada on całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych w czasie trwania dzierżawy lub użytkowania²². Wskazuje to zatem jasno, że brak jest podstaw do pociągnięcia do odpowiedzialności właściciela nieruchomości²³. Przepis ten jest tożsamy z przepisem dotyczącym odpowiedzialności w zakresie rzeczy. Odpowiedzialność ograniczona jest również wyłącznie do zaległości podatkowych podatnika i muszą być one związane z opodatkowaniem nieruchomości powstałych w czasie dzierżawy lub użytkowania. W Polsce z władaniem nieruchomościami może wiązać się konieczność uregulowania jednego z trzech świadczeń: podatku od nieruchomości, podatku rolnego lub podatku leśnego.

Ordynacja podatkowa określa, że „Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi współnikami za zaległości podatkowe spółki²⁴. Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika też, że dodatkowo w zakresie odpowiedzialności współnika nie ma znaczenia zakres ewentualnej winy przy powstaniu zaległości²⁵ ani stopień zaangażowania poszczególnych współników w działalność spółki²⁶. Od-

powiedzialność ta dotyczy również bytęgo współnika wobec zaległości powstałych, gdy był on współnikiem.

Dodatkowo w zakresie odpowiedzialności współników spółki postępowanie może być wszczęte nawet wówczas, gdy wobec spółki nie wykazano bezskuteczności egzekucji. Co więcej, w przypadku współników spółek orzeczenie o ich odpowiedzialności nie wymaga uprzedniego wydania wobec spółki decyzji, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p. W jednym postępowaniu określić można zarówno wysokość zobowiązania podatkowego spółki, jak i osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność podatkową. Dotyczy to przy tym także przypadków, gdy przed wydaniem decyzji doszło do rozwiązania spółki. Ordynacja podatkowa wskazuje, że „Gwarant lub poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, ich następcą prawnym lub osobą trzecią, za zobowiązanie wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę, oraz kosztami postępowania egzekucyjnego powstałymi w związku z wykonaniem tej decyzji – do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu²⁷. Przepis ten stosowany jest wobec gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy w związku ze zwrotem VAT.

5. Odpowiedzialność osób trzecich – więzi organizacyjne

Poniższa analiza dotyczy odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej w przy-

padku odpowiedzialności spółki bez osobowości prawnej, jednoosobowej spółki kapitałowej, likwidatorów oraz, przede wszystkim, członków zarządu spółek i innych osób prawnych.

Ciekawym przypadkiem jest odpowiedzialność jednoosobowej spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. Sytuacja taka została już omówiona w pierwszej części opracowania jako następstwo prawne, jednak prawodawca zdecydował się wyróżnić ją również w części dotyczącej osób trzecich, co rodzi ciekawe implikacje. Ten rodzaj odpowiedzialności definiowany jest w doktrynie: „Aktualnie więc mamy do czynienia z sytuacją, w której na podstawie art. 93a § 4 o.p. nowa spółka wchodzi z mocy prawa w wynikające z przepisów prawa podatkowego prawa przekształconego przedsiębiorcy, ale w zakresie obowiązków odpowiada ona na zasadach właściwych dla osób trzecich. W konsekwencji jej odpowiedzialność ma charakter solidarny z byłym przedsiębiorcą, subsydiarny i akcesoryjny oraz oparta jest na decyzji organu podatkowego w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej. Zatem organ podatkowy w pierwszej kolejności powinien dochodzić odpowiedzialności od osoby fizycznej, która nie jest już przedsiębiorcą, a na mocy art. 5842 § 3 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych²⁸ (dopisek autora) staje się z dniem przekształcenia współnikiem lub akcjonariuszem spółki przekształconej. Z chwilą dokonania wpisu spółki do rejestru, organ ewidencyjny z urzędu wykreśla przedsiębiorcę przekształconego z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Oznac-

22 Art. 114a o.p.

23 Por. wyrok NSA w Poznaniu z 23 sierpnia 2002 r., sygn. akt I SA/Po 326/02.

24 Art. 115 o.p.

25 Por. wyrok WSA w Warszawie z 16 czerwca 2004 r., sygn. akt III SA 447/03.

26 Por. wyrok WSA w Olsztynie z 19 października 2007 r., sygn. akt I SA/Ol 182/06.

27 Art. 117a o.p.

cza to, że osoba fizyczna traci jedynie status przedsiębiorcy, a nie podmiotu obowiązków podatkowych, w tym obowiązku zapłaty podatku. To do tej osoby fizycznej w pierwszej kolejności powinna być kierowana egzekucja w zakresie zaległości podatkowych związanych z okresem prowadzonej przez niego działalności gospodarczej²⁹.

Podobna sytuacja występuje w przypadku odpowiedzialności podatkowej spółki bez osobowości prawnej, czyli osobowej, w przypadku wniesienia przez osobę fizyczną na pokrycie udziału przedsiębiorstwa, jak również przy przejmowaniu osób prawnych lub powstaniu osób prawnych w wyniku podziału. Taka spółka jest następcą prawnym zgodnie z art. 93a § 5 o.p., natomiast w zakresie obowiązków posiada status osoby trzeciej, a podmioty przejmujące albo powstałe w wyniku podziału odpowiadają jedynie do wysokości wartości przejmowanego podmiotu albo wydzielienia.

Ordynacja podatkowa określa, że również likwidatorzy odpowiadają solidarnie za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji³⁰. Jednak w ich przypadku dotyczy to jedynie likwidatorów ustanowionych samoczynnie, tzn. nie ustanowionych przez sąd. Orzecznictwo wskazuje, że są nią objęci nie tylko likwidatorzy spółek kapitałowych, ale również pozostałych podmiotów, w tym byli likwidatorzy³¹.

Niewątpliwie najistotniejszą instytucją jest odpowiedzialność członków zarzą-

du, i to zarówno osób prawnych wskazanych w art. 116 o.p., także w przypadku spółek w organizacji, jak też innych. Z przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że członek zarządu odpowiada solidarnie, jeżeli egzekucja z całości albo części majątku okazała się bezskuteczna, zaległość zaś wystąpiła w momencie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu³². Organ powinien również ocenić czy nie wystąpiły przesłanki negatywne do wydania decyzji o odpowiedzialności w danym przypadku. Pierwszą taką przesłanką jest skuteczne zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego albo zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu³³ bądź udowodnienie, że nie doszło do tego bez winy członka zarządu. Drugą przesłanką jest zaś wskazanie przez członka zarządu mienia spółki, z którego mogłoby dojść do zaspokojenia zaległości podatkowej w znacznej części³⁴. Przepisy podatkowe nie definiują dokładnie pojęcia »w znacznej części«, ale zgodnie z wyrokami NSA wskazuje się, że oznacza to sytuację, w której można przewidzieć z dużą dozą pewności, że egzekucja okaże się skuteczna, a wyegzekwowana z mienia należność będzie stanowiła duży odsetek w porównaniu z wysokością zaległości.

W orzecznictwie wskazuje się, że odnośnie do odpowiedzialności członków zarządu dochodzi do odwrócenia ciężaru dowodu. Organ podatkowy jest bowiem zobowiązany tylko do wykazania przesłanek pozytywnych, a członek zarządu

– wskazania okoliczności uwalniających od odpowiedzialności. Należy przy tym podkreślić, że według orzeczeń NSA winę członka zarządu spółki prawa handlowego należy oceniać wg kryteriów podwyższonej staranności, uwzględniającej podwyższone ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem tej działalności³⁵.

W wyroku NSA z 29 czerwca 2011 r. stwierdzono, iż: »Przepis art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej nakłada obowiązek na organ podatkowy prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność»³⁶. Oznacza to, że organ podatkowy nie może dowolnie wybrać sobie członka zarządu, który poniesie odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki. Członkowie zarządu mają natomiast pełne prawa regresu wobec pozostałych członków zarządu za spłacone z własnego majątku zaległości podatkowe. W wyroku NSA z 29 czerwca 2011 r. wskazano, że: »Z uwagi na fakt, iż wydanie decyzji ma dla kwestii odpowiedzialności osoby trzeciej znaczenie konstytutywne, to w sytuacji, gdy organ prowadzi odrębne postępowania względem każdej z osób wymienionych w art. 116 o.p., dla zapewnienia skuteczności roszczeń regresowych przysługujących dłużnikom solidarnym konieczne jest rozstrzygnięcie o odpowiedzialności każdej z tych osób (mocą jednej decyzji lub kilku – stosownie do okoliczności sprawy), również wtedy, gdy zaległość podatkowa w toku postępowania w przedmiocie przeniesienia odpowie-

28 Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1526, dalej: k.s.h.

29 R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, op. cit., art. 112(b).

30 Art. 116b o.p.

31 Por. wyrok WSA w Warszawie z 22 marca 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 718/17.

32 Zwolnienie członka zarządu z odpowiedzialności jest następstwem jego odwołania, które uznaje się bez względu na to czy zostanie ono ujawnione w odpowiednim rejestrze. Decyduje zatem data odwołania takiej osoby, a nie data wykazania tego faktu w rejestrze.

33 Odpowiednio na podstawie ustawy z 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (t.j. Dz.U. 2020 poz. 814 z późn. zm., dalej: p.r.).

34 Zgodnie z wyrokiem NSA z 10 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 366/14, mienie takie musi faktycznie istnieć i nadawać się do egzekucji oraz przedstawiać realną wartość finansową.

35 Wyrok NSA z 10 kwietnia 2018 r., sygn. akt I FSK 2048/15.

36 Uchwała składu 7 sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08.

działności wygasa skutek jej przymusowego wyegzekwowania z majątku jednego z dłużników solidarnych³⁷.

6. Odpowiedzialność osób trzecich – firmanctwo i odpowiedzialność specjalna w zakresie podatku od towarów i usług

Firmanctwo jest deliktem podatkowym określonym w art. 56 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy³⁸ (dalej: k.k.s.). Oznacza to, że podlega ono nie tylko sankcji podatkowej, ale również karnej. Proceder ten polega na istnieniu podatnika (firmowanego) oraz podmiotu trzeciego (firmującego), który udziela zgody na działanie pod swoim imieniem i nazwiskiem albo nazwą lub firmą tej osoby, w celu zatajenia albo zmniejszenia rozmiaru rzeczywistej działalności gospodarczej podatnika. Zatem z samej istoty tego procederu wynika współdziałanie firmującego z podatnikiem, pomimo braku bezpośredniego w nim udziału. Jeżeli w tym zakresie dochodzi do uszczuplenia podatku, brak jest odpowiedzialności karnej dla podmiotu trzeciego³⁹. Zgodnie jednak z art. 113 o.p. odpowiada on solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe powstałe w tym procederze. Brak jest również ograniczeń tej odpowiedzialności, nie ma więc znaczenia np. to, jakie faktycznie korzyści uzyskał firmujący

z udostępnienia swojego imienia i nazwiska lub firmy.

W zakresie odpowiedzialności specjalnej w przypadku podatku od towarów i usług wskazane są dwa rodzaje odpowiedzialności. Po pierwsze, jest to odpowiedzialność z tytułu art. 105a u.p.t.u., jednak wyłącznie do tej części zaległości, która odpowiada podatnikowi należnemu od dostaw dokonanych na rzecz tego właśnie nabywcy oraz nie obejmuje podatków niepobраниch oraz pobраниch, a niewpłaconych przez płatników lub inkasentów, niezwróconych w terminie zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług oraz oprocentowania tych zaliczek, kosztów postępowania egzekucyjnego oraz odsetek za zwłokę powstałych przed dniem wydania decyzji o tej odpowiedzialności.

Drugim rodzajem jest wprowadzona z początkiem 2020 r. instytucja odpowiedzialności na zasadach właściwych dla osób trzecich, podatnika podatku od towarów i usług, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług⁴⁰. Mowa tu o przypadkach, gdy zapłata należności potwierdzona fakturą została dokonana na rachunek inny niż wskazany na tzw. białej liście podatników VAT. Odpowiedzialność ta jest również ograniczona do tej części zaległości, która odpowiada podatnikowi należnemu

od dostawy lub świadczenia usług. Odpowiedzialność solidarną ponosi również pełnomocnik, który dokonał rejestracji podmiotu jako podatnika VAT czynnego, ale wyłącznie wobec zaległości powstałych z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od takiej rejestracji⁴¹.

7. Podsumowanie

Z analizy problematyki omawianej w obu częściach opracowania wynika, że przepisy podatkowe nie tylko zezwalają na przejęcie praw i obowiązków podmiotu, ale również rozciągają jego zobowiązania oraz zaległości na inne podmioty. Zazwyczaj są to osoby choćby częściowo powiązane z powstaniem zaległości, ale też związane z podatnikiem silnymi więzami kapitałowo-rodzinnymi. W ten sposób prawodawca przeciwdziała różnego rodzaju formom erozji opodatkowania, polegającym w głównej mierze na ukrywaniu albo transferze majątku i wykazaniu braku składników, z których można by dochodzić egzekucji zależności. Dopiero rozpatrując całościowo obie formy modyfikacji podmiotowej stosunku prawopodatkowego można w większym stopniu określić zakres podmiotowej odpowiedzialności podatkowej, która – jak zostało to wykazane w obu artykułach – często wykracza poza bezpośrednio ukształtowaną formę.

37 Wyrok NSA z 29 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 366/10.

38 Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2020 poz. 19 z późn. zm.

39 Chyba że w zakresie współsprawstwa albo pomocnictwa.

40 Art. 117ba o.p. Część przepisów (§ 3) została zawieszona na okres trwania pandemii koronawirusa.

41 Art. 117c o.p.

Summary

Damian Kuszewski

Extension of the subjective scope of tax liability – third party liability

The subject of the thesis is the presentation of tax regulations allowing for the extension of the subjective scope of tax liability. They take the form of legal succession and third party liability. Due to the length of the material subject has been divided into two parts. In this article, the author focused on the characterization of third party liability for different entities, along with a description of its possible consequences in terms of substantive and procedural tax law.

Ernest Bucior

Radca prawny, członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Z kancelarią Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka Sp. k. związany od 2019 r. Posiada doświadczenie zawodowe w zakresie obsługi korporacyjnej spółek, transakcji M&A oraz restrukturyzacji. W kancelarii zajmuje się bieżącą obsługą podmiotów gospodarczych. Absolwent Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie.

Słowa kluczowe: prawo, rynek finansowy, instrumenty finansowe, handel algorytmiczny, transakcje, manipulacje transakcyjne, manipulacje informacyjne, handel wysokiej częstotliwości, wysokie technologie, High-Frequency Trading, HFT, uczenie maszynowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

MANIPULACJE NA RYNKU FINANSOWYM ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM HANDLU ALGORYTMICZNEGO

Postęp technologiczny, jaki obserwujemy w ostatnich latach, prowadzi do powstawania coraz skuteczniejszych narzędzi ułatwiających funkcjonowanie we współczesnym świecie. Stale rosnąca moc obliczeniowa wspiera rozwój sztucznej inteligencji, która przy wykorzystaniu uczenia maszynowego (ang. *machine learning*), opierającego się na tak zwanych algorytmach uczących, jest w stanie w krótkim czasie dostarczyć – z ludzkiego punktu widzenia – w pełni racjonalnych i korzystnych rozwiązań do zastosowania na co dzień. Zgodnie z szacunkami firmy Deloitte z 2017 r., w 2021 r. wydatki przedsiębiorstw na projekty optymalizacyjne z użyciem uczenia maszynowego wyniosą 57 miliardów dolarów. Wykorzystanie nowoczesnych technologii rodzi również ryzyko nadużyć, dokonywanych m.in. poprzez manipulacje na rynku finansowym.

1. Manipulacje na rynku finansowym

Manipulacje, do jakich dochodzi na rynku finansowym, obok wykorzystywania informacji poufnych (ang. *insider trading*), należy uznać za najgroźniejszą kategorię nadużyć, które prowadzą do ponoszenia przez inwestorów strat finansowych, a przez to również do utraty zaufania do rynku¹. Zgodnie ze słownikowym brzmieniem, termin »manipulacja« oznacza wykorzystywanie jakichś okoliczności, naginanie lub przeinaczanie faktów w celu udowodnienia swoich racji lub wpływania na cudze poglądy i zachowania². W literaturze pojęcie manipulacji instrumentami finansowymi nie zostało dotąd zdefiniowane jednolicie, ponieważ trudno określić je tak, aby w sposób jednoznaczny i wyczerpujący opisać wszystkie rodzaje zachowań tego typu występujące na rynku³. Możemy jednak przyjąć umownie, że manipulacja kursem instrumentu finansowego polega na stosowaniu różnych nieuczciwych środków w celu wpływania na jego cenę dla osiągnięcia zysku⁴.

W literaturze przyjmuje się podział na manipulacje transakcyjne i informacyjne. Manipulacja transakcyjna polega na podejmowaniu takich decyzji handlowych, które wprowadzają w błąd pozostałych uczestników rynku co do popytu, podaży bądź ceny danego instrumentu finansowego. Z manipulacją informacyjną mamy natomiast do czynienia wówczas, gdy inwestorzy zostają wprowadzeni w błąd co do popytu, podaży bądź ceny w wyniku szerzenia nieprawdziwych informacji. Często manipulacja informacyjna prowadzi do utrzymania na nienaturalnym bądź sztucznym poziomie ceny danego instrumentu finansowego. Nieprawdziwe informacje mogą dotyczyć zarówno instrumentu finansowego, jak i emitenta⁵.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (EU) nr 596/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (dalej jako Rozporządzenie MAR) reguluje, jakie działania mogą zostać uznane za manipulację na rynku oraz co należy uznać za taką manipulację. W tym Rozporządzeniu wymienia się dwa działania, któ-

1 J. Kwieciński, *Przestępstwo manipulacji na rynku kapitałowym w świetle ustawy o obrocie instrumentami finansowymi i prawa wspólnotowego*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, zeszyt naukowy 174, 174/2019, s. 10.

2 <https://sjp.pwn.pl/sjp/manipulacja;2481186>.

3 J. Kwieciński, *Przestępstwo...*, op. cit. s. 18.

4 C. B. Martysz, 2. *Istota manipulacji instrumentami finansowymi* [w:] *Manipulacje instrumentami finansowymi i insider trading*, Warszawa 2015.

5 A. Stokłosa, S. Syp, *MAR Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie nadużyć na rynku. Komentarz*, Wolters Kluwers, Warszawa 2017, s. 26.

re mogą zostać uznane za manipulację transakcyjną oraz dwa, które mogą zostać uznane za manipulację informacyjną⁶.

Pierwsze dwa działania o charakterze manipulacji transakcyjnych, uregulowane w art. 12 ust. 1 lit. a i b Rozporządzenia MAR, dotyczą:

a) zawierania transakcji, składania zleceń lub innych zachowań, które:

1. dają lub mogłyby dawać fałszywe lub wprowadzające w błąd sygnały co do podaży lub popytu na instrument finansowy, powiązany kontrakt towarowy na rynku kasowym lub sprzedawany na aukcji produkt oparty na uprawnieniach do emisji, lub co do ich ceny; lub

2. utrzymują albo mogą utrzymywać cenę jednego lub kilku instrumentów finansowych, powiązanego kontraktu towarowego na rynku kasowym lub sprzedawanego na aukcji produktu opartego na uprawnieniach do emisji na nienaturalnym lub sztucznym poziomie;

chyba że osoba zawierająca transakcję, składająca zlecenie transakcji lub podejmująca każde inne zachowanie do wiedzy, iż dana transakcja, zlecenie lub zachowanie nastąpiły z zasadnych powodów i są zgodne z przyjętymi praktykami rynkowymi ustanowionymi w myśl art. 13 Rozporządzenia MAR;

b) zawierania transakcji, składania zleceń lub innych działań lub zachowań wpływających albo mogących wpływać na cenę jednego lub kilku instrumentów finansowych, powiązanego kontraktu towarowego na rynku kasowym lub sprzedawanego na aukcji produktu opartego

na uprawnieniach do emisji, związanych z użyciem fikcyjnych narzędzi lub innych form wprowadzania w błąd lub podstęp.

Prawodawca unijny przewiduje, że do oceny transakcji lub zleceń inwestorów, pod względem wystąpienia manipulacji, należy uwzględnić katalog okoliczności wskazujących na zachowania manipulacyjne, wymienionych w załączniku I lit. A do Rozporządzenia MAR oraz w załączniku II sekcja 1 do Rozporządzenia 2016/522⁷.

Działania o charakterze manipulacji informacyjnych zostały uregulowane w art. 12 ust. 1 lit. c i d Rozporządzenia MAR w następujący sposób:

c) rozpowszechnianie za pośrednictwem mediów, w tym internetu, lub przy użyciu innych środków, informacji, które dają lub mogłyby dawać fałszywe lub wprowadzające w błąd sygnały co do podaży lub popytu na instrument finansowy, powiązany kontrakt towarowy na rynku kasowym lub sprzedawany na aukcji produkt oparty na uprawnieniach do emisji, lub co do ich ceny, lub zapewniają utrzymanie się lub mogą zapewnić utrzymanie się ceny jednego lub kilku instrumentów finansowych, powiązanego kontraktu towarowego na rynku kasowym lub sprzedawanego na aukcji produktu opartego na uprawnieniach do emisji na nienaturalnym lub sztucznym poziomie, w tym rozpowszechnianie plotek, w przypadku gdy osoba rozpowszechniająca te informacje wiedziała lub powinna była wiedzieć, że informacje te były fałszywe lub wprowadzające w błąd;

d) przekazywanie fałszywych lub wprowadzających w błąd informacji, lub dostarczanie fałszywych lub wprowadzających w błąd danych dotyczących wskaźnika referencyjnego, jeżeli osoba przekazująca informacje lub dostarczająca dane wiedziała lub powinna była wiedzieć, że są one fałszywe lub wprowadzające w błąd, lub każde inne zachowanie stanowiące manipulowanie obliczaniem wskaźnika referencyjnego⁸.

Rozporządzenie MAR przewiduje również katalog zachowań, które należy uznać za manipulację na rynku. Zgodnie z art. 12 ust 2 MAR uznaje się za nią m.in. następujące zachowania:

a) postępowanie osoby lub osób działających wspólnie, mające na celu utrzymanie dominującej pozycji w zakresie podaży lub popytu na instrument finansowy, powiązane kontrakty towarowe na rynku kasowym lub sprzedawane na aukcji produkty oparte na uprawnieniach do emisji, które skutkuje albo może skutkować, bezpośrednio lub pośrednio, ustaleniem poziomu cen sprzedaży lub kupna lub stwarza albo może stwarzać nieuczciwe warunki transakcji;

b) nabywanie lub zbywanie instrumentów finansowych na otwarciu lub zamknięciu rynku, które skutkuje albo może skutkować wprowadzeniem w błąd inwestorów kierujących się cenami podanymi do wiadomości publicznej, w tym cenami otwarcia i zamknięcia;

c) składanie zleceń w systemie obrotu, w tym ich anulowanie lub zmiana, za pomocą wszelkich dostępnych metod handlu, w tym środków elektronicznych,

6 J. Kwieciński, *Przestępstwo...*, op. cit., s. 18.

7 Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/522 z 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 w kwestiach dotyczących wyłączenia niektórych organów publicznych i banków centralnych państw trzecich, okoliczności wskazujących na manipulację na rynku, progów powodujących powstanie obowiązku podania informacji do wiadomości publicznej, właściwych organów do celów powiadomień o opóźnieniach, zgody na obrót w okresach zamkniętych oraz rodzajów transakcji wykonywanych przez osoby pełniące obowiązki zarządcze, podlegających obowiązkowi powiadomienia.

8 Art. 12 ust. 1 Rozporządzenia MAR.

takich jak strategię handlu algorytmicznego i handlu wysokiej częstotliwości, i które wywołuje jeden ze skutków, o których mowa w ust. 1 lit. a) lub b) poprzez:

1. zakłócenia lub opóźnienia w funkcjonowaniu transakcji w danym systemie obrotu albo prawdopodobieństwo ich spowodowania;

2. utrudnianie innym osobom identyfikacji prawdziwych zleceń w danym systemie obrotu lub prawdopodobieństwo utrudniania tej identyfikacji, w szczególności poprzez składanie zleceń, które skutkują przepiętniem lub destabilizacją arkusza zleceń; lub

3. tworzenie lub prawdopodobieństwo stworzenia fałszywego lub wprowadzającego w błąd sygnału w zakresie podaży lub popytu na instrument finansowy lub jego ceny, w szczególności poprzez składanie zleceń w celu zapoczątkowania lub nasilenia danego trendu;

d) wykorzystywanie okazjonalnego lub regularnego dostępu do mediów tradycyjnych lub elektronicznych do wygłaszania opinii na temat instrumentu finansowego, powiązanego kontraktu towarowego na rynku kasowym lub sprzedawanego na aukcji produktu opartego na uprawnieniach do emisji (lub pośrednio na temat jego emitenta) po uprzednim zajęciu pozycji na danym instrumencie finansowym, powiązanym kontrakcie towarowym na rynku kasowym lub sprzedawanym na aukcji produkcie opartym na uprawnieniach do emisji, a następnie czerpanie zysku ze skutków opinii wygłaszanych na temat ceny tego instrumentu, powiąza-

nego kontraktu towarowego na rynku kasowym lub sprzedawanego na aukcji produktu opartego na uprawnieniach do emisji, bez jednoczesnego podania do publicznej wiadomości istniejącego konfliktu interesów w sposób odpowiedni i skuteczny;

e) nabywanie lub zbywanie na rynku wtórnym uprawnień do emisji lub powiązanych instrumentów pochodnych przed aukcją zorganizowaną zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 1031/2010, ze skutkiem ustalenia rozliczeniowej ceny aukcyjnej sprzedawanych na aukcji produktów na nienaturalnym lub sztucznym poziomie lub wprowadzenie w błąd oferentów składających oferty na aukcjach⁹.

W ustawie z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi¹⁰ (dalej jako u.o.i.f.) przewiduje się odpowiedzialność karną za dokonywanie/usiłowanie dokonania manipulacji na rynku. Zgodnie z art. 183 u.o.i.f. osoba, która wbrew zakazowi, o którym mowa w art. 15 Rozporządzenia MAR, dokonuje manipulacji, o której mowa w art. 12 Rozporządzenia MAR, podlega grzywnie do 5 000 000 zł albo karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5, albo obu tym karom łącznie, natomiast osoba, która wchodzi w porozumienie z inną osobą, mającą na celu manipulację, podlega grzywnie do 2 000 000 zł.

2. Handel algorytmiczny

Termin handel algorytmiczny (zwany również algo tradingiem) został zdefiniowany zarówno w prawie polskim, jak i wspólnotowym. Zgodnie z art. 3 pkt 2b

u.o.i.f. przez ten termin należy rozumieć nabywanie lub zbywanie instrumentów finansowych przy pomocy algorytmu komputerowego automatycznie ustalającego indywidualne parametry zleceń nabycia lub zbycia tych instrumentów, w tym moment złożenia zlecenia, termin jego ważności, cenę lub liczbę instrumentów będących przedmiotem zlecenia lub sposób zarządzania zleceniem po jego złożeniu, przy czym następuje to bez udziału człowieka lub przy ograniczonym udziale człowieka w rozumieniu art. 18 rozporządzenia 2017/565¹¹, z zastrzeżeniem, że nie stanowi handlu algorytmicznego stosowanie automatycznych systemów wykorzystywanych wyłącznie w celu przekierowywania zleceń pomiędzy systemami obrotu instrumentami finansowymi, przetwarzania zleceń nieobejmującego określania jakichkolwiek parametrów transakcji, potwierdzania zleceń lub przetwarzania potransakcyjnego zawartych transakcji.

Handel algorytmiczny odbywa się przy użyciu wysokich technologii. Jego zaletą jest wyeliminowanie czynnika ludzkiego (błędu) w czasie dokonywania transakcji oraz możliwość działania przez 24 godziny na dobę. Handel algorytmiczny dokonuje transakcji w oparciu o przyjętą strategię działania. Instytucje wykorzystujące algo trading zatrudniają sztab profesjonalistów również z dziedziny matematyki i inżynierii. Celem takich zespołów jest opracowanie jak najskuteczniejszej strategii. Należy także wspomnieć o roli tak zwanych algorytmów samouczących (machine learning/uczenie maszynowe) wykorzystywanych do algo tradingu. Wikipedia charakteryzuje uczenie maszynowe jako obszar sztucz-

⁹ Art. 12 ust. 2 Rozporządzenia MAR.

¹⁰ T.j. Dz.U. 2020 poz. 89.

¹¹ Do celów bardziej szczegółowego określenia definicji handlu algorytmicznego, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 39 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniającej Dyrektywę 2002/92/WE i Dyrektywę 2011/61/UE (dalej jako MIFID), system uznaje się za działający przy ograniczonym lub zerowym udziale człowieka, jeżeli w odniesieniu do każdego procesu zlecenia lub opracowania wyceny lub każdego procesu służącego optymalizacji wykonywania zleceń zautomatyzowany system podejmuje decyzje na dowolnym z etapów generowania, tworzenia, przekierowywania lub wykonywania zleceń lub wycen, zgodnie z wcześniej określonymi parametrami.

nej inteligencji poświęcony algorytmom, które poprawiają się automatycznie poprzez doświadczenie, czyli ekspozycję na dane. Handel algorytmiczny wykorzystujący uczenie maszynowe zbiera dane dotyczące zawieranych transakcji, następnie na bieżąco je analizuje wyciągając wnioski i w ten sposób podejmuje najkorzystniejszą decyzję transakcyjną.

3. Handel wysokiej częstotliwości/ High-Frequency Trading (HFT)

Jak informuje się w preambule do Dyrektywy MIFID, szczególną podgrupę handlu algorytmicznego stanowi handel algorytmiczny o wysokiej częstotliwości, w ramach którego system transakcyjny błyskawicznie analizuje dane lub sygnały pochodzące z rynku, a następnie w bardzo krótkim czasie wysyła lub aktualizuje dużą liczbę zleceń w odpowiedzi na wyniki tej analizy. W szczególności handel algorytmiczny o wysokiej częstotliwości może obejmować takie elementy jak uruchomienie zlecenia, jego generowanie, przekierowanie i wykonanie, które są określane przez system bez udziału człowieka dla każdej indywidualnej transakcji lub zlecenia, charakteryzując się krótkim terminem na ustalenie i upłynnienie pozycji, wysokim dziennym obrotem portfela, wysokim stosunkiem zamówień do transakcji, śróddziennym i na koniec dnia, równym lub bliskim pozycji płaskiej¹².

Formułując to prościej, handel algorytmiczny o wysokiej częstotliwości pozwala, przy użyciu programu komputerowego, zawrzeć dużą ilość transakcji w ciągu mikrosekund¹³.

Daje to przewagę nad innymi uczestnikami rynku, którym w sprzyjających warunkach udaje się zawrzeć od kilku do kilkunastu transakcji w ciągu minuty. W większości zysk z jednej transakcji HFT wynosi ułamek grosza, jednak biorąc pod uwagę dużą ilość zawieranych transakcji w ciągu jednej sekundy, w skali jednej godziny mogą to być już kwoty znaczne¹⁴.

Jednym z przykładów wykorzystania HFT jest zastosowanie tak zwanej strategii arbitrażowej. Polega ona na wykorzystaniu różnicy cen danego instrumentu finansowego występującego na dwóch bądź więcej rynkach. Dzięki tej strategii algorytm wychwytuje różnicę w cenie, która zazwyczaj trwa do kilku sekund, a następnie dokonuje korzystnej transakcji. Szybkość, z jaką działa algorytm pozwala mu wykorzystać swoje „okno pogodowe”, które zasadniczo nie jest dostępne dla tradycyjnych traderów. Siłą algorytmów HFT jest ich szybkość działania, znacznie wykraczająca poza ludzkie możliwości.

Ciekawą formą strategii HFT jest strategia zwana *News read algorithms*. Algorytmy te, stosując metody statystyczne oraz techniki text miningu¹⁵ oszacowują, jaki wpływ na rynek będą miały nadchodzące wiadomości. W tej strategii algorytm wykorzystuje dostępne publikacje dotyczące danych makroekonomicznych czy też informacje napływające z portali społecznościowych (Twitter, LinkedIn, Facebook). Taki algorytm po otrzymaniu sygnału wykorzystuje swoją naturalną przewagę, jaką jest szybkość działania,

która pozwala mu zawrzeć w ciągu kilku sekund od opublikowania informacji najkorzystniejszą cenowo transakcję. Pozostali uczestnicy rynku, nie korzystający z algorytmów HFT, zawierają te transakcje z opóźnieniem (w stosunku do HFT), zazwyczaj już wtedy, gdy cena danego instrumentu uległa zmianie.

Postęp techniczny umożliwił transakcje o wysokiej częstotliwości oraz ewolucję modeli biznesowych. Wykonywaniu transakcji o wysokiej częstotliwości sprzyja umiejscowienie siedzib uczestników rynku w niewielkiej odległości od systemów zestawiania zleceń w systemach obrotu. Transakcje algorytmiczne lub techniki handlu algorytmicznego o wysokiej częstotliwości mogą, podobnie jak każda inna forma transakcji, być podatne na pewne formy zachowań zabronione na mocy Rozporządzenia MAR¹⁶.

Do strategii handlu o wysokiej częstotliwości, które mogą stanowić manipulację na rynku finansowym, należy zaliczyć między innymi:

1) quote stuffing – polega na wielokrotnym szybkim wprowadzaniu i wycofywaniu dużej liczby zamówień w celu „zalanie” nimi rynku. W ten sposób cena danego instrumentu, w krótkich odstępach czasu, ulega naprzemiennie niewielkiemu wzrostowi i spadkowi.

Celem takiej strategii jest opóźnienie podjęcia decyzji przez inne podmioty wykorzystujące algorytmy. W ten sposób podmiot HFT, wykorzystując opóźnie-

12 Motyw 61 preambuły do Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniającej Dyrektywę 2002/92/WE i Dyrektywę 2011/61/UE (dalej jako MIFID).

13 Mikrosekunda to jedna milionowa sekundy.

14 T. Hendershott, C.M. James, A. Menkveld, *Does Algorithmic Trading Improve Liquidity?*, „Journal of Finance” 2010, No. 1.

15 Ogólna nazwa metod eksploracji danych służących do wydobywania informacji z tekstu i ich późniejszej obróbki. Text mining może polegać na znalezieniu kluczowych fraz, zdań, które zostają następnie zakodowane pod postacią zmiennych numerycznych. Później stosuje się metody statystyki i eksploracji danych w celu odkrycia zależności pomiędzy zmiennymi. Ze względu na to, że powstające zmienne są zwykle nominalne, szczególnie użyteczna jest analiza koszykowa (źródło: https://pl.wikipedia.org/wiki/Text_mining).

16 Motyw 62 preambuły do Dyrektywy MIFID.

nie, może wprowadzić większą i bardziej znaczącą strategię¹⁷;

2) layering and spoofing – to algorytmy, przy użyciu których rynek zostaje „załany” zleceniami kupna i sprzedaży, co powoduje przesunięcie zleceń innych uczestników rynku. Algorytm ten zawiera transakcje w kierunku przeciwnym od pierwotnego zlecenia, co pozwala mu uzyskać lepszą cenę. W przypadku użycia tej strategii może wystąpić zjawisko szybkiego załamania cen na rynkach, czyli tak zwanego Flash Crash¹⁸.

Obie te strategie, choć dość do siebie podobne, wymierzone są w innych uczestników rynku. Strategia quote stuffing wymierzona jest wyłącznie w podmioty stosujące algorytmy, natomiast layering and spoofing – w podmioty nie stosujące algorytmów¹⁹.

4. Podsumowanie

W Polsce rośnie popularność handlu HFT, ale daleko nam jest jeszcze pod tym względem do Stanów Zjednoczonych czy krajów zachodnich Unii Europejskiej.

Postęp technologiczny, szybkość łączy internetowych, jak również cyfryzacja i automatyzacja sprzyjają rozwojowi handlu algorytmicznego.

Wraz z postępem technologicznym pojawiają się również nowe sposoby manipulacji na rynku kapitałowym, wykorzystujące nowe technologie. Unia Europejska próbuje walczyć z negatywnymi następstwami takich praktyk, jednak wydaje się, że działalność prawodawcza UE jest jedynie spóźnioną reakcją.

17 C.J. Lewaczewski Martins, *Zastosowanie drapieżnych strategii w handlu o wysokiej częstotliwości* [w:] *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia*, 2017 r., s. 212.

18 M. Hudak, *High Frequency Trading, International Markets, and Regulation*, Carnegie Mellon University 2015, s. 1-42.

19 Ibidem.

Summary

Ernest Bucior

Manipulations on the financial market with particular emphasis on algorithmic trading

Technological progress, which we have observed recently, leads to the creation of more and more effective tools to facilitate functioning in the modern world. The constantly growing computing power supports the seeds of artificial intelligence, which, using machine learning, based on the so-called learning algorithms, is able to quickly provide - from a human point of view - fully rational solutions used on a daily basis. According to Deloitte's estimates, in 2021 enterprises will spend USD 57 billion on optimization projects using machine learning. The use of modern technologies also creates the risk of abuse committed, inter alia, by through manipulations on the capital market. This gives space to new fields of exploitation hitherto unused, thus increasing the area of activities subject to cybercriminal activity on the capital market.

„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
Marta Wójcicka – sekretarz redakcji, marta.wojcicka@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Skład i łamanie:

Doce System Solutions sp. z o.o., www.doce.com.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 30 000 znaków ze spacjami (do 17 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., al. Jerozolimskie 123A, 02-018 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 Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further