
ZAKRES WYSTAWIANIA INFORMACJI O WYSOKOŚCI PRZYCHODÓW PIT- 8C – KONSEKWENCJE DLA PODATNIKÓW

SŁAWOMIR OWCZARCZUK*, AGNIESZKA KAPUŚCIŃSKA*

SPIS TREŚCI

I. Wprowadzenie	1
II. Warunki wystawiania informacji PIT-8C.....	2
III. Rozbieżności interpretacyjne dotyczące art. 42a u.p.d.o.f.	5
IV. Świadczenia z tytułu szkoleń organizowanych przez samorządy zawodowe	7
V. Odsetki od sum depozytowych przy egzekucji należności pieniężnych.....	11
VI. Zniżki i dopłaty gmin do opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi.....	13
VII. Odstąpienie od zwrotu bonifikat przyznanych przez gminę	15
VIII. Bonifikaty przyznane przez spółdzielnie mieszkaniowe.....	18
IX. Otrzymanie informacji PIT-8C – konsekwencje dla podatników.....	19
X. Podsumowanie	20

I. WPROWADZENIE

Przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne mogą być skutkiem wielorakiej aktywności. Te zróżnicowane strumienie, z których są uzyskiwane przychody podlegające opodatkowaniu, są nazywane w ustawie o podatku dochodowym od osób

* doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, doradca podatkowy, właściciel Kancelarii Doradztwa Podatkowego Dr Sławomir Owczarczuk w Katowicach, e-mail: doradca@kancelaria-so.pl

* specjalistka ds. podatków w Kancelarii Doradztwa Podatkowego Dr Sławomir Owczarczuk w Katowicach, były pracownik Krajowej Administracji Skarbowej, e-mail: doradca@kancelaria-so.pl.

fizycznych¹ źródłami przychodów². Nie wszystkie jednak świadczenia otrzymywane przez osoby fizyczne są u nich przysporzeniem majątkowym, stanowiącym źródło przychodu.

Przy ocenie czy dane świadczenie podlega opodatkowaniu, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy znajduje się ono w katalogu wyłączeń podatkowych określonym w art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f. Następnym krokiem jest sprawdzenie czy otrzymane świadczenie stanowi przysporzenie majątkowe dla podatnika i czy jest jego źródłem przychodów. Jeżeli po stronie podatnika nie powstaje faktyczny przychód, to nie można mówić o jego osiągnięciu³. W przypadku odpowiedzi przeczącej zbędne jest analizowanie i stosowanie dalszych przepisów u.p.d.o.f. Po ustaleniu, że dane świadczenie stanowi przysporzenie majątkowe znajdujące odzwierciedlenie we wskazanych w art. 10 u.p.d.o.f. źródłach przychodów, należy sprawdzić możliwość zastosowania ewentualnego zwolnienia z opodatkowania w oparciu o art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.⁴. Wystawiając informację PIT-8C bez dokonania wnikliwej analizy charakteru świadczenia, świadczeniodawca pośrednio narzuca podatnikowi jego opodatkowanie, co nie zawsze jest zgodne z u.p.d.o.f.

II. WARUNKI WYSTAWIANIA INFORMACJI PIT-8C

Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1⁵, są obowiązane sporządzić informację według ustalonego wzoru o wysokości przychodów⁶.

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm., zw. dalej u.p.d.o.f.).

² M. Pogoński, *Komentarz do art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX/el.

³ Por. R. Kubacki, *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych*, Wrocław 2012, s. 97.

⁴ Zob. S. Owczarczuk, A. Kapuścińska, *Alimenty przyznane w trakcie procesu o rozwód*, Przegląd Podatkowy Nr 10/2013, s. 31.

⁵ Z wyjątkiem dochodów (przychodów) wymienionych w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku, od których nie są obowiązane pobierać zaliczki na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego.

⁶ Zob. art. 42a ust. 1 u.p.d.o.f.

Następnie, w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego, z zastrzeżeniem art. 45ba ust. 4, mają obowiązek przesłać ją podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu⁷.

Omawiany przepis został wprowadzony do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w 2002 roku. Od początku budził wiele kontrowersji⁸. Skutki jego nieprecyzyjnej redakcji zostały częściowo złagodzone poprzez wprowadzenie, już w 2003 roku, zwolnienia przedmiotowo-limitowego w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f. Dotyczy ono *stricte* nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą o wartości do 200 zł⁹. Przy czym zwolnienie to nie ma zastosowania jeżeli świadczenie jest dokonywane na rzecz pracownika świadczeniodawcy lub osoby pozostającej ze świadczeniodawcą w stosunku cywilnoprawnym.

W celu wypełnienia hipotezy art. 42a ust. 1 u.p.d.o.f. i ustalenia obowiązku wystawienia informacji PIT-8C muszą zostać spełnione następujące ustawowe przesłanki¹⁰. Po pierwsze, określony podmiot dokonuje wypłat należności lub świadczeń wskazanych w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. Po drugie, podmiot dokonujący wypłaty nie może być jednocześnie płatnikiem z tego tytułu. Po trzecie, wypłacana należność lub świadczenie nie mieszczą się w kategorii przychodów zwolnionych, o których mowa w art. 21, art. 52, art. 52a i art. 52c u.p.d.o.f. lub nie są należnościami, od których zaniechano poboru podatku.

Obowiązek wystawienia informacji PIT-8C nie wystąpi w sytuacji, gdy wypłacane świadczenie jest związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. W takim przypadku należność czy też świadczenie będzie stanowiło u podatnika przychód ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.), a nie przychód z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.). Podobnie będzie, jeżeli otrzymane przez podatnika świadczenie nie jest przysporzeniem majątkowym

⁷ Przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

⁸ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki: *PIT. Komentarz 2015*, Lex/el.

⁹ Zob. J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, 2013, s. 867.

¹⁰ J. Marciniuk, *Podatek...*, *op. cit.*, s. 866.

stanowiącym źródło przychodu lub gdy świadczenie korzysta ze zwolnienia zawartego w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f.

W praktyce stosowania prawa mniejsze wątpliwości budził zakres podmiotowy art. 42a ust. 1 u.p.d.o.f. Ustalenie kręgu zobowiązanych do wystawienia informacji PIT-8C nie wykracza poza regulację wskazanego przepisu. Obejmuje wszystkie wymienione w nim podmioty z wyjątkiem osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami. Oznacza to, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, sporządzające informację PIT-8C, zobowiązane są przekazywać ją podatnikowi i właściwemu urzędowi skarbowemu do końca lutego roku następującego po roku podatkowym.

Zdaniem niektórych komentatorów¹¹, w razie niewykonania tego obowiązku w ustawowym terminie, podmiot zobowiązany może podlegać odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie art. 80 ustawy Kodeks karny skarbowy¹².

Celem uniknięcia ewentualnych konsekwencji karnoskarbowych podmioty wskazane w art. 42a ust. 1 u.p.d.o.f. (np. gminy, samorządy zawodowe), niejednokrotnie „na wyrost”, tj. bez przeprowadzenia jakiegokolwiek analizy charakteru danego świadczenia, wystawiały (i dalej wystawiają) informacje PIT-8C. W ten sposób podatnicy, otrzymujący takie informacje podatkowe, stawiani są w trudnej sytuacji.

Właściwy organ podatkowy otrzymuje bowiem jedną z kopii informacji o wysokości uzyskanych przez podatnika przychodów. Oczekuje zatem, aby przychód wykazany w tej informacji został przez podatnika zadeklarowany w jego zeznaniu rocznym i opodatkowany. Wystawca informacji o wysokości przychodów pośrednio „narzuca” więc podatnikom opodatkowanie otrzymanych świadczeń, nawet w sytuacjach, gdy podatek dochodowy nie jest należny. Podmiot wystawiający PIT-8C nie ponosi przy tym żadnych konsekwencji za bezpodstawne wystawienie informacji o wysokości przychodów.

¹¹ *Ibidem*, s. 868. Odmiennie zdanie prezentują A. Bartosiewicz, R. Kubacki: *PIT...*, *op. cit.*, Lex/el.

¹² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 1958), dalej: k.k.s.

Z drugiej strony, podatnicy nie zawsze decydują się podjąć polemikę z organami podatkowymi, co do prawidłowości opodatkowania otrzymanych świadczeń. Dzieje się tak z różnych powodów. Nierzadko, spotykają się ze strony organów skarbowych z niepełną, „pobieżną”, analizą stanu faktycznego i prawnego. Świadczą o tym prowadzone na tym tle spory podatkowe i będące ich wynikiem rozstrzygnięcia.

Jednak „charakter” otrzymanego świadczenia oraz „lakoniczność” rozpatrywanej materii prawa podatkowego sprawia, że nie zawsze jest możliwe dokonanie jednoznacznej oceny prawnej otrzymanego świadczenia. Bez przeprowadzenia pełnej, wyczerpującej analizy stanu faktycznego i prawnego, w tym niepodatkowych aktów prawnych i regulacji korporacyjnych, w oparciu o które działają poszczególne podmioty, nie można dokonać prawidłowej subsumpcji. Dlatego w przypadku wątpliwości, czy dane świadczenie podlega opodatkowaniu, niezbędne jest występowanie podmiotów wystawiających informacje podatkowe PIT-8C z wnioskami o indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Działanie takie ma na celu ochronę i zabezpieczenie interesów osób fizycznych, gdyż jest poddane kontroli sądów administracyjnych.

III. ROZBIEŻNOŚCI INTERPRETACYJNE DOTYCZĄCE ART. 42A U.P.D.O.F.

Najczęstszym powodem rozbieżności interpretacyjnych, pomiędzy uczestnikami sporów podatkowych, na tle stosowania art. 42a u.p.d.o.f., było przyjmowanie przez organy podatkowe *a priori* założenia, że skoro dane świadczenie nie jest objęte zwolnieniem podatkowym, określonym w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., to podlega opodatkowaniu.

Nietrudno dostrzec, że jest to wykładnia „błędna”, polegająca na nieprawidłowym zrozumieniu treści lub znaczenia przepisu podatkowego, na co wielokrotnie wskazywały sądy administracyjne. Podkreślano, że taki model interpretacyjny jest

„powierzchnym i nieuprawnionym uproszczeniem zagadnienia”, nieznanym odzwierciedlenia w przepisach u.p.d.o.f.¹³.

W literaturze prawoznawczej wskazuje się, iż posłużenie się pojęciem „błędu” presuponuje istnienie rozwiązania prawidłowego, w tym kryteriów pozwalających odróżnienie jednego od drugiego¹⁴. Organ podatkowy nie może więc „zasłaniać się” nieznanymi innymi ustawami, które kreują przecież różne stany faktyczne, skutkujące powstaniem lub niepowstaniem obowiązku podatkowego u osób fizycznych. Bez wcześniejszego zdefiniowania, czy dane zdarzenie prawne stanowi źródło przychodu oraz jakie są uwarunkowania faktyczne i prawne otrzymania tego świadczenia, nie jest możliwa ocena czy dane świadczenie podlega opodatkowaniu.

W judykaturze i piśmiennictwie odnotować można wciąż aktualne spostrzeżenia, iż analiza zaistniałego stanu faktycznego powinna być dokonana w sposób wnikliwy i całościowy, a nie wybiórczy. Przepisów prawnych nie powinno się też interpretować w sposób, który prowadzi do wniosków sprzecznych z zasadami logicznego rozumowania (zakaz stosowania wykładni *ad absurdum*)¹⁵. Ewentualne wątpliwości, co do stanu faktycznego sprawy, nie mogą być oceniane na niekorzyść podatnika¹⁶.

Podkreślano, że nakaz stosowania zasady *in dubio pro tributario*, przy rozstrzyganiu wątpliwości dotyczących stanu faktycznego, jest powszechnie akceptowany zarówno w orzecznictwie jak i doktrynie¹⁷.

Stan faktyczny sprawy, obok jej stanu prawnego, jest równorzędną podstawą stosowania prawa podatkowego. Ustalenie stanu faktycznego w prawie podatkowym ma służyć zastosowaniu normy materialnej. Nie ulega wątpliwości, że w omawianym zakresie podatnikowi (oraz innej stronie postępowania, np. płatnikowi, czy podmiotowi wystawiającemu informację PIT-8C) powinno przysługiwać prawo, skorelowane z obowiązkiem organu skarbowego, do dokładnego ustalenia stanu faktycznego. Wszelkie wątpliwości niedające się usunąć powinny być za to rozwiązywane z korzyścią

¹³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2007 r., III SA/Wa 3481/06. Wszystkie wskazane w niniejszym artykule wyroki są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

¹⁴ A. Bielska – Brodziak, *Zarzut „błędnej” wykładni*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok LXVIII – zeszyt 1 - 2006, s. 70.

¹⁵ Zob. S. Owczarczuk, A. Kapuścińska, *Alimenty ...*, *op. cit.*, s. 31.

¹⁶ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 20.07.2017 r., II FSK 1782/15.

¹⁷ K. Kanka, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario po 1 stycznia 2016 r.*, Toruński Rocznik Podatkowy 2017, s. 221 (www.trp.umk.pl; dostęp na dzień 11.12.2018 r.).

na rzecz strony postępowania (*in dubio pro tributario*). Stosowanie tej zasady, w ramach postępowania, wynika wprost z ogólnych zasad procedury administracyjnej¹⁸. Prowadzone postępowanie podatkowe ma się odbywać w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (zasada zaufania do organów podatkowych)¹⁹.

Zasada zaufania oznacza też, że nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy. Wobec tego, również w nauce prawa podatkowego, formułuje się zasadny postulat, że jedynie wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie jego obowiązków, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a podatnik ma realne możliwości wywiązania się z powinności wynikającej z przepisu prawa²⁰. Postępowanie budzące zaufanie to również „postępowanie staranne i merytorycznie poprawne”, w którym przede wszystkim „traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa”²¹.

Mając na uwadze wskazane pryncypia, należy przedstawić zasługujące na aprobatę przykłady, w których niejasności czy należy wystawiać informacje PIT-8C dla podatników zostały rozstrzygnięte przez organy podatkowe, a czasami dopiero przez sądy administracyjne, na korzyść osób fizycznych otrzymujących poszczególne świadczenia.

IV. ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU SZKOLEŃ ORGANIZOWANYCH PRZEZ SAMORZĄDY ZAWODOWE

Samorządy zawodowe²², których tworzenie przewiduje art. 17 Konstytucji RP²³, zostały utworzone, z jednej strony – w celu reprezentowania osób wykonujących określone zawody zaufania publicznego, z drugiej strony – ich zadaniem jest sprawowanie pieczy nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu

¹⁸ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, cz. I, Przegląd Podatkowy, 2009/8, s. 22-27.

¹⁹ Art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.), dalej powoływana ustawa jako: O. p.

²⁰ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, 2018, Lex/el, w którym autor powołuje się na wyrok NSA w Warszawie z 18.01.1988 r., III SA 964/87, OSP 1990, z. 5-6, poz. 251, z głosem Z. Kmiecika.

²¹ S. Babiarsz (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2017, Lex/el.

²² Zrzeszają m.in. adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, biegłych rewidentów, lekarzy, pielęgniarki i położne, aptekarzy, itd.

²³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483).

publicznego i dla jego ochrony. Ustawy korporacyjne określają warunki wykonywania poszczególnych zawodów oraz odpowiedzialność osób je wykonujących, a także nakładają na członków samorządów liczne obowiązki.

Jeden z samorządów (okręgowa izba pielęgniarek i położnych) wystąpił z wnioskiem o udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie obowiązku wystawiania informacji PIT-8C. Przedstawiona sprawa dotyczyła uczestnictwa członków tego samorządu (pielęgniarek i położnych) w nieodpłatnych kursach szkoleniowych. Samorząd wskazał, że podstawowym obowiązkiem jego członków jest opłacanie składek członkowskich. Składki te umożliwiają finansowanie funkcjonowania samorządu zawodowego oraz stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych przez jego członków. Tym ostatnim, przysługuje też prawo do korzystania z pomocy w zakresie podnoszenia swoich kwalifikacji. W tym celu samorząd organizuje szkolenia zawodowe również w formie nieodpłatnej. Koszty organizowanych szkoleń są pokrywane ze środków korporacji pochodzących ze składek członkowskich. Warunkiem uczestniczenia w nieodpłatnym kursie jest regularne opłacanie tychże składek. W ocenie samorządu zawodowego, uczestnictwo w kursach szkoleniowych, organizowanych i dofinansowanych przez samorząd, nie stanowi nieodpłatnego świadczenia dla uczestników tych kursów. Występują tutaj świadczenia wzajemne. Uczestnicy opłacają składki członkowskie na rzecz samorządu w ramach których realizuje on swoje ustawowe zadania, w tym oferuje pomoc członkom w sfinansowaniu szkoleń²⁴.

Organ podatkowy uznał przedstawione stanowisko za nieprawidłowe²⁵. Zdaniem organu, „wartość uczestnictwa w bezpłatnych szkoleniach” stanowi nieodpłatne świadczenie dla uczestnika szkolenia. Świadczenie to nie korzysta ze zwolnienia podatkowego, określonego w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f., więc należy je opodatkować. Bez znaczenia pozostaje tutaj obowiązek opłacania przez uczestników szkoleń składki członkowskiej na rzecz samorządu, czyli organizatora szkoleń. W konsekwencji, samorząd jest zobowiązany do wystawienia informacji o wysokości uzyskanego przez

²⁴ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 lutego 2014 r., IBPB II/1/415-76/14/AA. Wszystkie wskazane w niniejszym artykule interpretacje indywidualne są dostępne na stronie <http://sip.mf.gov.pl/>.

²⁵ *Ibidem*.

członka samorządu przychodu (PIT-8C), a uczestnik bezpłatnego szkolenia – do opodatkowania jego wartości²⁶.

Wojewódzki Sąd Administracyjny²⁷ w Gliwicach, rozpatrując omawianą sprawę, wskazał, iż dla rozstrzygnięcia sporu kluczowe znaczenie ma zinterpretowanie pojęcia „nieodpłatne świadczenie”²⁸. Nie zostało ono zdefiniowane w ustawie podatkowej. Jednak, „podatkowe” rozumienie nieodpłatnego świadczenia, ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym²⁹. Tym określeniem objęte są wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu jak również te, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy³⁰. Wzajemność świadczeń eliminuje dane świadczenie ze zbioru świadczeń nieodpłatnych. Ocena, czy świadczenia mają charakter wzajemny powinna zostać dokonana w konkretnym kontekście, z uwzględnieniem okoliczności w których dochodzi do udzielenia świadczenia³¹.

W ocenie sądu, udzielenie przez samorząd zawodowy (tu: pielęgniarok i położnych) jego członkowi świadczenia, w postaci udziału w „bezpłatnym” kursie szkoleniowym, następuje wyłącznie w przypadku kumulatywnego spełnienia kilku warunków. Po pierwsze: posiadania przez osobę fizyczną statusu członka samorządu. Po drugie: regularnego opłacania przez tą osobę i przez określony okres składek członkowskich. Po trzecie: skorzystania z takiego świadczenia tylko raz w roku³². Składki członkowskie, które opłacają członkowie samorządu, winny być spożytkowane, choćby w części, w celu ułatwienia wypełnienia powinności należytego wykonywania zawodu. Samorząd nie powstał bowiem w celu budowania kolejnej struktury biurokratycznej, w tzw. „aksjologicznej próżni”³³.

Z woli ustawodawcy samorządy zawodowe winny pełnić rolę gwaranta należytego wykonywania zawodów zaufania publicznego w celu ochrony interesu

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Zwany dalej: WSA.

²⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r., I SA/Gl 624/14.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ Zob. uchwała NSA w Warszawie z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06.

³¹ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2013 r., II FSK 1741/11.

³² Zob. uzasadnienie wyroku WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r., I SA/Gl 624/14.

³³ *Ibidem*.

publicznego. Członkowie samorządu winni ponosić ciężary finansowe, aby umożliwić samorządowi wypełnienie zadań ustawowych: między innymi szkolenie członków³⁴.

Sąd wskazał na występowanie wzajemnej korelacji pomiędzy obowiązkami wynikającymi z ustawy o zawodach pielęgniarstwa i położnej³⁵ nakładającymi na pielęgniarstwo i położne obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych, a obowiązkami samorządu sprawowania pieczy nad wykonywaniem zawodu. W szczególności: wspomaganie członków w dążeniu do prawidłowego wykonywania zawodu poprzez prowadzenie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych, o których mowa w art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 2 pkt 6 ustawy o samorządzie pielęgniarek i położnych³⁶. Uczestnictwo przez członka korporacji w „bezpłatnym” szkoleniu, organizowanym przez samorząd, nie stanowiło zatem przychodu z nieodpłatnych świadczeń. W konsekwencji organ samorządu nie miał obowiązku sporządzenia dla wskazanego uczestnika kursu informacji PIT-8C.

Naczelny Sąd Administracyjny³⁷ skonstatował ponadto, że nie można nie postrzegać samorządu zawodowego jako pewnego rodzaju zbiorowości (korporacji), której „najistotniejszym substratem są członkowie tego samorządu”³⁸. Nie organy (władze) samorządu i nie jego majątek, lecz właśnie jego członkowie stanowią o „sensie i istocie funkcjonowania i istnienia samorządu zawodowego”³⁹. Z przepisów dotyczących samorządu zawodowego i jego członków wynika, że pomiędzy członkiem korporacji a samorządem istnieje więź prawna i szczególnego rodzaju relacja. Jest ona zupełnie odmienna od relacji pomiędzy pracodawcą a pracownikami czy też relacjami jakie zachodzą pomiędzy poszczególnymi osobami⁴⁰. Ma to znaczenie dla oceny charakteru świadczeń jakie mogą występować w relacjach materialnych pomiędzy

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarstwa i położnej (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 123 z późn. zm.).

³⁶ Ustawa z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 916).

³⁷ Zwany dalej: NSA.

³⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 30 maja 2017 r., II FSK 1206/15.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*.

samorządem zawodowym a osobami, które go tworzą w kontekście ich możliwego opodatkowania, a więc fiskalnej ingerencji Państwa⁴¹.

Ocena czy świadczenia mają charakter wzajemny powinna zostać dokonana w „konkretnym kontekście”, z uwzględnieniem okoliczności, w których dochodzi do udzielenia świadczenia⁴². Wymaga to zwrócenia uwagi na wyraźną korelację pomiędzy obowiązkiem samorządu⁴³, a obowiązkiem uiszczenia składki przez osoby wchodzące w skład samorządu zawodowego⁴⁴. Składki członkowskie, stanowią dominujące źródło pozostających w dyspozycji samorządu zawodowego środków finansowych. Umożliwiają sfinansowane, także szkolenia dla członków tegoż samorządu⁴⁵.

Przedstawiony przez judykaturę aparat konceptualny dotyczący wskazanych pojęć nieostrych i wieloznacznych w pełni więc wystarczył do rozwiązania zarysowanych problemów. Są one charakterystyczne również dla funkcjonowania innych korporacji zawodowych. Reguła powszechności opodatkowania, na którą *de facto* powoływał się organ zna wyjątki. Dotyczą one również sytuacji, gdy nie mamy do czynienia z podlegającym opodatkowaniu przychodem, w postaci nieodpłatnego świadczenia⁴⁶.

V. ODSETKI OD SUM DEPOZYTOWYCH PRZY EGZEKUCJI NALEŻNOŚCI PIENIĘŻNYCH

Wątpliwości przy wystawianiu informacji PIT-8C miały też organy państwowe (sądy rejonowe) w kwestii odsetek od sum depozytowych. Informacje takie były czasami wystawiane dłużnikowi zamiast wierzycielowi, który był uprawniony do otrzymania należnych odsetek.

⁴¹ *Ibidem.*

⁴² *Ibidem.*

⁴³ W postaci umożliwienia uczestniczenia jego członków w szkoleniu, co stanowi wypełnienie ustawowego obowiązku samorządu sprawowania pieczy nad należytych wykonywaniem zawodu przez członka korporacji. *Ibidem.*

⁴⁴ *Ibidem.*

⁴⁵ *Ibidem.*

⁴⁶ O którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

Na przykład, z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zwrócił się podatnik będący dłużnikiem w postępowaniu egzekucyjnym, którego nieruchomość została zlicytowana w toku egzekucji sądowej⁴⁷. Dłużnik otrzymał wystawioną przez sąd rejonowy informację PIT-8C z tytułu przychodów z odsetek od sumy depozytowej. Kwota ta została uzyskana z licytacji, a następnie zdeponowana, na wniosek wierzyciela, na rachunku sądu. Rozstrzygnięcia wymagało: kto jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych od tak naliczonych odsetek od sumy depozytowej - dłużnik czy wierzyciel? A co się z tym wiąże: dla kogo powinna być wystawiona informacja o wysokości przychodów?

Sumy depozytowe są to przechowywane przez sądy obce środki pieniężne, w szczególności kaucje, wadia oraz sumy stanowiące przedmiot sporu, otrzymane w związku z postępowaniem sądowym. Oprocentowanie sum depozytowych oraz sum na zlecenie stanowiących własność osób fizycznych, prawnych i innych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, po potrąceniu kosztów związanych z prowadzeniem rachunku bankowego, powiększa ich wartość, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej⁴⁸.

W zaprezentowanym stanie faktycznym egzekucja z nieruchomości prowadzona była na rzecz kilku wierzycieli, którzy zgłaszali liczne zarzuty do planu podziału sumy uzyskanej z egzekucji. Postępowanie podziałowe uległo znacznemu wydłużeniu w czasie. Oprocentowana suma zdeponowana na rachunku depozytowym sądu wygenerowała odsetki. Po licytacji nieruchomości dłużnik utracił tytuł własności do zbytej nieruchomości, a także nie miał prawa do środków pieniężnych uzyskanych ze zbycia tej nieruchomości⁴⁹.

Orzekając w sprawie organ podatkowy wskazał, że skoro w wyniku przedłużającego się postępowania dotyczącego podziału sumy uzyskanej z egzekucji odsetki od depozytu sądowego nie zostały dłużnikowi ani wypłacone, ani postawione

⁴⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lipca 2013 r., IBPBI/1/415-536/13/PP.

⁴⁸ § 17 ust. 1 i 4 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej i działalności inwestycyjnej sądów powszechnych (Dz. U. z 2012 r., poz. 1476 z późn. zm.).

⁴⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 12 lipca 2013 r., IBPBI/1/415-536/13/PP, *ibidem*.

do jego dyspozycji, to ten ostatni nie uzyskał przychodu w rozumieniu u.p.d.o.f.⁵⁰. Dłużnik nie był też zobowiązany do ujęcia w swoim zeznaniu rocznym kwoty odsetek wynikającej z wystawionej (bezpodstawnie) dla niego, przez sąd rejonowy, informacji PIT-8C⁵¹.

Podjęte rozstrzygnięcie wydaje się oczywiste. Dłużnik nie ma żadnego wpływu na los środków uzyskanych z licytacji. Nie ma też prawa do odsetek powstałych od takich kwot. To, że wierzyciel zaspokaja się z odsetek od sumy depozytowej, nie oznacza, że odsetki te są przychodem dłużnika. Odsetki od sumy depozytowej nie zmniejszają głównej, zasądzonej kwoty zobowiązania. Jakikolwiek przysporzenie majątkowe powstałe w wyniku zdeponowania środków pieniężnych na rachunku sądu mogło dotyczyć tylko uprawnionego, tj. wierzyciela⁵².

Oceniając w tej perspektywie zakres działania poszczególnych organów - tu: sądów rejonowych czy też komorników sądowych - należy zauważyć, że stosowanie przez nich przepisów dotyczących podatków państwowych, sprawia im szczególne trudności interpretacyjne na styku dwóch reżimów prawa: *imperium* i *dominium*⁵³. Nie jest to sytuacja nowa. Multicentryczność systemu prawa sprawia, że organy te nabywają kompetencji interpretacyjnych w zakresie prawa podatkowego *a casu ad casum*.

VI. ZNIŻKI I DOPŁATY GMIN DO OPŁAT ZA GOSPODAROWANIE ODPADAMI KOMUNALNYMI

Wywóz nieczystości i związane z nim dofinansowanie do opłat pobieranych przez gminę w postaci zniżek i dopłat niejednokrotnie były przedmiotem wątpliwości interpretacyjnych. Samorządy gminne zwracały się o rozstrzygnięcie, czy działające

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ Potwierdzenia tego stanowiska organu interpretacyjnego można znaleźć również w indywidualnej interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 czerwca 2014 r., IBPBI/1/415-286/14/ESZ.

⁵² Interpretacja indywidualna z dnia 12 lipca 2013 r., IBPBI/1/415-536/13/PP, *ibidem*.

⁵³ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 grudnia 2018 r., 0111-KDIB3-1.4012.765.2018.2.AB dotycząca podatku od towarów i usług.

w ich imieniu urzędy gmin mają obowiązek wystawiania informacji PIT-8C osobom korzystającym z tego rodzaju świadczeń.

Zadania gminy (oprócz zadań określonych w ustawie o samorządzie gminnym⁵⁴) uszczegóławia m.in. ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach⁵⁵. Na tej podstawie gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Natomiast właściciele nieruchomości są obowiązani ponosić na rzecz gminy, na terenie której są położone ich nieruchomości, opłatę za każdy miesiąc gospodarowania odpadami komunalnymi (art. 6c ust. 1, art. 6h oraz art. 6i u.c.p.g.). Jak stanowi art. 6j ust. 2 u.c.p.g., w przypadku nieruchomości, o której mowa w art. 6c ust. 1, rada gminy może uchwalić jedną stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi od gospodarstwa domowego. Określając warunki opłat zgodnie z tą metodą rada gminy może m.in. ustanawiać dopłaty dla właścicieli nieruchomości spełniających ustalone przez nią kryteria.

W sytuacji, gdy uchwałą rady gminy przyznano dopłaty osobom prowadzącym jednoosobowe gospodarstwo domowe, dokonany przypis z tytułu opłat będzie podlegał zmniejszeniu, co oznacza, że u tych osób nie powstanie zobowiązanie w pełnej wysokości, lecz będzie pomniejszone o dopłatę. W związku z tym powstało pytanie, czy gmina (urząd gminy) ma obowiązek wystawiania informacji PIT-8C osobom samotnie zamieszkującym, uzyskującym dopłatę? W ocenie gminy i organu podatkowego zniżka w formie dopłat do opłat dla jednoosobowych gospodarstw domowych nie będzie stanowić źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. W konsekwencji urząd gminy, działający w imieniu gminy, nie będzie miał obowiązku wystawienia PIT-8C⁵⁶.

Podobnie w innych interpretacjach organów skarbowych wskazywano, że skoro uchwały rady gminy odnoszą się do wszystkich osób, które są adresatami zawartych w nim norm, to wszystkie osoby, które spełniają określone w uchwale warunki

⁵⁴ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2018r., poz. 994 z późn. zm. dalej jako: u.s.g.).

⁵⁵ Ustawa z dnia 13 września 1996r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity: Dz.U. z 2018r., poz. 1454 z późn. zm., dalej: u.c.p.g.).

⁵⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 lipca 2013 r., IPPB4/415-320/13-2/MP.

(np. rodziny wielodzietne, osoby pobierające zasiłek stały, osoby uprawnione do świadczenia pielęgnacyjnego z tytułu opieki nad niepełnosprawnym dzieckiem), mogą korzystać z przewidzianych w niej ulg. W takim przypadku przyznanie dopłaty nie ma charakteru indywidualnego i nie powoduje powstania przychodu w rozumieniu u.p.d.o.f.⁵⁷.

Przedstawiony przykład potwierdza, że wykonywanie przez gminy zadań własnych, nawet jeśli nie zawsze odbywa się z wykorzystaniem regulacji cywilnoprawnych, rodzi uzasadnione wątpliwości w zakresie możliwości powstania przychodu po stronie beneficjenta (osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej). Dotyczy to w szczególności licznych działań gmin, w których samorządy lokalne korzystają ze środków unijnych i dokonują świadczeń na rzecz swoich mieszkańców.

VII. ODSTĄPIENIE OD ZWROTU BONIFIKAT PRYZNANYCH PRZEZ GMINĘ

Odstąpienie od zwrotu bonifikat udzielonych przy sprzedaży lokali mieszkalnych, stanowiących własność gminy na rzecz ich najemców stanowiło również przedmiot rozważań w zakresie konieczności wystawiania informacji o wysokości przychodów.

Gmina przy sprzedaży lokali mieszkalnych na rzecz najemców udzieliła bonifikat, a następnie na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami⁵⁸ oraz uchwał rady miejskiej odstąpiła od żądania ich zwrotu. Jednostka samorządu wskazała, że właściciele nabytych w ten sposób lokali, przed upływem 5 lat od daty nabycia, dokonali ich dalszej sprzedaży lub darowizny na rzecz osób bliskich, bądź środki uzyskane ze sprzedaży przeznaczyci na nabycie innej nieruchomości lub lokalu mieszkalnego. Takie działanie

⁵⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 listopada 2013 r., IBPBII/1/415-787/13/HK, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 maja 2014 r., IPTPB1/415-77/14-4/KSU, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 stycznia 2015 r., IBPBII/1/415-903/14/DP.

⁵⁸ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 121 z późn. zm., dalej: u.g.n.).

wypełniło dyspozycję art. 68 ust. 2a u.g.n., będącą podstawą na odstąpienie od żądania zwrotu bonifikaty. Ponadto w art. 68 ust. 2c u.g.n. ustawodawca przewidział możliwość odstąpienia właściwego organu od żądania zwrotu udzielonej bonifikaty, w przypadkach innych niż określone przepisami u.g.n., za zgodą odpowiednio wojewody, rady lub sejmiku. Korzystając z tej dyspozycji, rada miejska podjęła uchwały w sprawie udzielenia zgody na odstąpienie od żądania zwrotu bonifikaty udzielonej przy sprzedaży lokali mieszkalnych. Powstała wątpliwość, czy wartość bonifikaty, jaką udzieliła gmina przy sprzedaży lokali, a której nabywcy nie muszą zwracać – podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych⁵⁹.

Sprawa na tyle budziła kontrowersje, iż stała się przedmiotem sporu przed WSA⁶⁰ oraz NSA⁶¹. Ostatecznie organ podatkowy orzekł, iż wartość bonifikaty, przyznanej przez gminę przy sprzedaży nieruchomości i odstąpienie od jej zwrotu, nie powoduje obowiązku wystawienia PIT-8C⁶².

Stanowisko sądów administracyjnych jest tutaj jednoznaczne: uzyskanie korzyści o charakterze majątkowym nie jest równoznaczne z osiągnięciem przychodu z nieodpłatnego świadczenia. Ustalenie, przez właściciela nieruchomości, ceny odbiegającej od wartości rynkowej nie stanowi świadczenia na rzecz kupującego. Jest wyrażeniem woli przez sprzedawcę, że dokona sprzedaży nieruchomości za określoną cenę. Wyrażając tę wolę, organ jednostki samorządu terytorialnego nie wykonuje na rzecz przyszłego kupującego żadnego świadczenia, zaś kupujący żadnego świadczenia nie otrzymuje⁶³.

Pozytywne dla gmin orzeczenia sądów administracyjnych dotyczących prezentowanych zagadnień, nie wpłynęły na zmianę wykładni organów podatkowych. Przykładowo, dopiero w wyniku wydania przez WSA i NSA kolejnych wyroków⁶⁴, organ podatkowy podzielił pogląd o braku obowiązku wystawiania informacji PIT-8C,

⁵⁹ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 16 lutego 2010 r., ILPB2/415-1122/09-2/TR.

⁶⁰ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 października 2010 r., I SA/Łd 618/10.

⁶¹ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2012 r., II FSK 129/11.

⁶² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 1 marca 2013 r., ILPB2/415-1122/09/13-S/TR.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 listopada 2014 r., I SA/Po 486/14 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2017 r., II FSK 731/15.

w przypadku odstąpienia przez właściwy organ od żądania zwrotu udzielonej bonifikaty⁶⁵. Na nieugiętość stanowiska organów skarbowych wskazują i aktualne judykaty⁶⁶. Dopiero po ich wydaniu organ interpretacyjny przyznał, że udzielenie bonifikaty jest dla nabywcy nieruchomości neutralne podatkowo i podobnie powinno być też traktowane odstąpienie od żądania zwrotu bonifikaty⁶⁷. Jednak, dalej w opinii organów podatkowych⁶⁸, korzyści jakie osiągają dłużnicy (nabywcy lokali mieszkalnych) z tytułu umorzenia kwoty zwaloryzowanej bonifikaty stanowią dla nich realne przysporzenie majątkowe, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W efekcie zwolnienia dłużnika z całości lub części długu występuje u niego trwałe przyrost majątku⁶⁹. Umorzenie takiego zobowiązania oznacza zmniejszenie lub zlikwidowanie zobowiązania pieniężnego „skutkiem czego jest wystąpienie po stronie dłużnika określonej korzyści” podlegającej opodatkowaniu⁷⁰. Na „płatniku” ciąży obowiązek wystawienia tym osobom i przekazania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji, o której mowa w art. 42a u.p.d.o.f.⁷¹.

Jak widać, odstąpienie od zwrotu bonifikat przyznawanych przez gminę przy sprzedaży mieszkań budzi dalej aktualne spory interpretacyjne.

Nie bez znaczenia ma tutaj zasadnicza różnica w stosowaniu prawa przez sądy i organy administracji publicznej. Sądowy typ stosowania prawa charakteryzuje się tym, iż sąd zajmuje pozycję „bezstronnego arbitra rozstrzygającego spór pomiędzy równorzędnymi stronami”⁷². Natomiast w administracyjnym typie stosowania prawa organ administracji, który podejmuje decyzję, że „zajmuje jednocześnie pozycję strony w sprawie”, co pozwala mu w sposób jednostronny i władczy kształtować pozycję podmiotu ubiegającego się o wydanie indywidualnego rozstrzygnięcia⁷³.

⁶⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lipca 2017 r., S-ILPB2/415-1092/13/17-S/AJ.

⁶⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 grudnia 2015 r., I SA/Sz 1106/15 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 marca 2018 r., II FSK 567/16.

⁶⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 lipca 2018 r., nr ITPB2/4511-354/15-4/18-S/RS.

⁶⁸ Przykładem niekorzystnej interpretacji jest też interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 sierpnia 2018 r., 0112-KDIL3-1.4011.260.2018.1.IM.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2016, s. 249.

⁷³ *Ibidem*.

VIII. BONIFIKATY PRYZNANE PRZEZ SPÓŁDZIELNIE MIESZKANIOWE

Inny przypadek dotyczy sprzedaży przez spółdzielnie mieszkaniowe lokali mieszkalnych przejętych, na podstawie ustawy o zasadach przekazywania zakładowych budynków mieszkalnych⁷⁴, przez przedsiębiorstwa państwowe.

Wspomniana ustawa reguluje zasady i tryb przekazywania przez przedsiębiorstwa państwowe gruntów zabudowanych budynkami mieszkalnymi (...) oraz lokali, spółdzielniom mieszkaniowym, których członkami są wszystkie osoby będące w dniu złożenia oferty przejęcia nieruchomości przez spółdzielnię najemcami lokali mieszkalnych, położonych w przekazywanych nieruchomościach⁷⁵. Najemcy, jako byli pracownicy państwowego zakładu pracy przekazującego swe zasoby do spółdzielni mieszkaniowej, nabywają prawo do uzyskania przy nabyciu takiego lokalu, maksymalnej zniżki z tytułu pracy w tym zakładzie. Statut spółdzielni określa zasady przyznawania bonifikat. Na tak określonych podstawach, wszystkie osoby spełniające określone ustawą i statutem warunki, mogą wykupić mieszkania za cenę obniżoną o wartość bonifikaty obliczonej według zasad przewidzianych w statucie. Skorzystanie z bonifikaty nie jest ograniczone do konkretnych osób, lecz wynika z przepisów o charakterze generalno-abstrakcyjnym⁷⁶. W takiej sytuacji, udzielona na podstawie statutu spółdzielni mieszkaniowej bonifikata od wartości lokalu mieszkalnego nie stanowi przychodu u najemcy⁷⁷. Korzystanie z tej bonifikaty należy uznać, jak w poprzednim przykładzie, za neutralne podatkowo. Wartość bonifikaty nie podlega wykazaniu w informacji PIT-8C i zeznaniu podatkowym, bowiem bonifikata nie podlega opodatkowaniu⁷⁸.

⁷⁴ Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o zasadach przekazywania zakładowych budynków mieszkalnych przez przedsiębiorstwa państwowe (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 1381), dalej: u.z.p.b.m.

⁷⁵ Zob. art. 1 ust. 1 pkt 2 u.z.p.b.m.

⁷⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 lipca 2015 r., IBPB-2-1/4511-13/15/BJ.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ *Ibidem*.

IX. OTRZYMANIE INFORMACJI PIT-8C – KONSEKWENCJE DLA PODATNIKÓW

Otrzymanie przez podatnika informacji według ustalonego wzoru o wysokości przychodów (PIT-8C) oznacza, że dłużnik podatkowy powinien ją ująć w swoim zeznaniu rocznym⁷⁹. Podatnik, nie zgadzając się z otrzymaną informacją, na własne ryzyko może wstrzymać się z zapłatą podatku i wystąpić o interpretację indywidualną prawa podatkowego, celem sprawdzenia zasadności zakwalifikowania otrzymanych świadczeń do przychodów podlegających opodatkowaniu.

Wydaje się jednak, iż najlepszym rozwiązaniem dla osób fizycznych, jest wystąpienie przez wystawcę informacji o wysokości przychodów (PIT-8C) z takim wnioskiem.

Miało to miejsce chociażby we wskazanych przypadkach dotyczących samorządu zawodowego lub poszczególnych gmin. W interesie korporacji zawodowych i wspólnot samorządowych leży bowiem troska o to, aby nie przerzucać obciążenia związanego z potencjalnymi sporami podatkowymi na osoby fizyczne, tworzące daną wspólnotę⁸⁰.

W przypadku dokonania przez podatnika zapłaty podatku wraz ze złożeniem zeznania podatkowego i wydaniem pozytywnej interpretacji indywidualnej, może się on zwrócić się do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (złożonego wraz z korektą zeznania rocznego). Należy przy tym mieć na uwadze, że w toku postępowania podatkowego organ podatkowy może dokonać weryfikacji również innych dochodów uzyskanych przez podatnika w danym roku podatkowym.

W sytuacji otrzymania przez podatnika negatywnego rozstrzygnięcia interpretacyjnego, może on je zaskarżyć do sądu administracyjnego. Z ostrożności, aby uniknąć naliczenia nadmiernych odsetek za zwłokę, wskazane jest złożenie korekty zeznania rocznego oraz dokonanie wpłaty kwoty zaniżonego podatku dochodowego.

⁷⁹ Póki co, dokonuje się tego na formularzu PIT-36, w „przychodach do opodatkowania”, w rubryce „inne źródła”. Z kolei formularz PIT-37 jest przewidziany tylko dla rozliczeń za pośrednictwem płatnika.

⁸⁰ Zob. np. art. 1 ust. 1 u.s.g. Z kolei samorządy zawodowe reprezentują osoby wykonujące poszczególne zawody oraz sprawują pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Brak ujęcia w zeznaniu rocznym przychodów wykazanych w informacji PIT-8C może skutkować np. czynnościami sprawdzającymi.

Z uwagi na to, że naczelnik urzędu skarbowego otrzymuje jeden egzemplarz informacji o wysokości przychodów PIT-8C, organ ten, może wezwać podatnika do złożenia korekty zeznania rocznego i ujęcia przychodów w tzw. innych źródłach. Odmowa złożenia korekty zeznania może skutkować kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym. W ich toku, podatnik ma możliwość argumentowania zasadności swojego stanowiska co do braku opodatkowania otrzymanego świadczenia. Jednak, kiedy załatwienie sprawy ulegnie dalszemu wydłużeniu, pojawi się ryzyko naliczenia znacznych odsetek za zwłokę.

Należy pamiętać, że jeżeli podatnik zdecydował nie ujmować spornego przychodu w zeznaniu rocznym – ewentualny wniosek o interpretację indywidualną należy złożyć najlepiej tuż po otrzymaniu PIT-8C. Trzeba bowiem wziąć pod uwagę, że nie jest możliwe złożenie takiego wniosku w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz w przypadku rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego, o czym stanowi art. 14b § 4 O. p.

X. PODSUMOWANIE

Ustalenia faktyczne dotyczące poszczególnych rodzajów świadczeń i ich kwalifikacja prawna, jak wykazano w niniejszym opracowaniu, powinny być podejmowane ze szczególną starannością. Dotyczy to w szczególności organów wydających indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Organy te napotykają istotne trudności interpretacyjne przy ocenie realizacji zadań poszczególnych podmiotów, nałożonych odrębnymi przepisami, zarówno w zakresie *imperium*, jak i *dominium*.

Rozstrzygnięcie czy dane świadczenie stanowi u podatnika przychód podlegający opodatkowaniu, czy nie, a także czy w danej sprawie ma zastosowanie zwolnienie

podatkowe, możliwe jest dopiero po przeprowadzeniu wnikliwej oceny charakteru świadczenia oraz okoliczności towarzyszących wypłacie tego świadczenia.

Ocena ta powinna być przede wszystkim dokonana przez podmioty wystawiające informacje podatkowe PIT-8C, aby nie przerzucać ciężaru opodatkowania i ewentualnych kosztów postępowania na osoby fizyczne otrzymujące świadczenia.

Ciężar podatkowy, za wadliwie wystawione informacje o wysokości przychodów, ponoszą bowiem nie osoby je wystawiające, lecz podatnicy, którzy niejednokrotnie płacą nienależnie podatek dochodowy od otrzymanych świadczeń.

Konieczne wydaje się więc korzystanie z kontroli sądowej, którą sprawują sądy administracyjne, celem zapewnienia ochrony przed nienależnym opodatkowaniem podatkiem dochodowym.

Przedstawione studium przypadku (ang. *case study*), dotyczące wystawiania informacji o wysokości przychodów PIT-8C, można skonkludować aktualnym stwierdzeniem, iż: „ustalenia co do faktów powinny być zawsze dokonywane przez pryzmat przepisów, które mogą być zastosowane, a nie w oderwaniu od ich treści”⁸¹.

SUMMARY

The range of issuing PIT-8C - consequences for taxpayers

The range of issuing PIT-8C is sufficiently regulated in the Act on Personal Income Tax. However, as practice indicates, there are considerable interpretation difficulties for boroughs (borough offices), district courts, local governments, housing cooperatives, and for tax authorities - when it comes to applying law. When a benefit provider issues PIT-8C, without analyzing the type of benefit insightfully, he imposes a taxation on taxpayer implicitly - what might be noncompliant with the Act on Personal Income Tax. The following article describes examples where PIT-8C shouldn't be issued.

Key words: The Act on Personal Income Tax, PIT-8C.

Słowa kluczowe: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, PIT-8C.

⁸¹ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, *op.cit.*, s. 253.