

- **Wybór formy opodatkowania podatkiem PIT „liniowym” poprzez treść opisu wpłaty zaliczki na podatek – Emil Chojnacki, Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego MF**

### **Wyrok NSA z 22.02.2024, II FSK 710/21**

**Brak jest definicji legalnej zwrotu "sporządzenie czegoś na piśmie". Potocznie należałoby uznać, że oznacza to, że oświadczenie to powinno zostać sporządzone przy użyciu znaków alfabetu w celu utrwalenia wypowiedzi. Ten wymóg, w spornej sprawie dotyczący oświadczenia o wyborze opodatkowania PIT „liniowym”, spełniony będzie także wówczas, gdy tekst zawarty został w tytule przelewu skierowanego do organu podatkowego.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

WSA w Szczecinie w uzasadnieniu wyroku oddalającego skargę podatnika stwierdził, że „z definicji polecenia "przelewu środków" wynika, iż jest to jedna z form pieniężnych rozliczeń bezgotówkowych, zatem przeznaczeniem przelewu bankowego jest wydanie dostawcy usług płatniczych (bankowi) dyspozycji przekazania określonej kwoty z rachunku płatniczego/rachunku bankowego płatnika na wskazany przez niego inny rachunek płatniczy odbiorcy. Nie można więc uznać, aby taki "przelew bankowy" był pisemnym oświadczeniem, o którym mowa w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., a więc oświadczeniem adresowanym do naczelnika urzędu skarbowego”.

W skardze kasacyjnej podatnik zarzucił WSA: niewłaściwe zastosowanie art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. poprzez błędne uznanie, że złożone przez Skarżącego oświadczenie nie spełnia warunków oświadczenia o wyborze formy opodatkowania zgodnie z tym przepisem, choć z treści tego przepisu nie wynika konieczność złożenia oświadczenia w konkretnej formie.

NSA uznał, że skarga kasacyjna jest zasadna.

W myśl art. 60 k.c. z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli).

Zgodnie z art. 60 k.c. "oświadczeniem woli jest każde zachowanie się osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej, a więc – ujmując rzecz skrótowo – zachowanie dostatecznie ujawniające wolę"

W rozpoznawanej sprawie Skarżący złożył w tytule przelewu oświadczenie woli, zgodnie z którym jego wpłatę należy zarachować na podatek liniowy. Interpretacja jego oświadczenia woli nie pozostawia wątpliwości, że dokonał wyboru formy opodatkowania w postaci 19% podatku liniowego. W innym przypadku nie deklarowałby i nie wpłacałby przecież zaliczek na PIT 36L.

Skarżący dochował także warunku pisemności oświadczenia poprzez wpisanie jego treści w tytuł przelewu.

W stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o interpretację Skarżący wyraźnie zaznaczył, że to on złożył oświadczenie o treści zawartej w tytule przelewu. Skoro tak, to nie ma wątpliwości, co do jego autora i podpis pod treścią nie jest konieczny. Podpis byłby konieczny jedynie w przypadku, gdy nie byłoby wiadomym, kto oświadczenie woli złożył.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela poglądu Sądu pierwszej instancji o możliwości zastosowania w sprawie art. 168 o.p. Jest to przepis dotyczący podań wnoszonych do organu podatkowego. W art. 168 § 2 o.p. mowa jest o "treści żądania", co wskazuje na to, że ma on zastosowanie do składanych przez strony wniosków, podań, generalnie pism, które wymagają reakcji organu.

Sąd pierwszej instancji przedstawił ponadto definicję przelewu stwierdzając, że służy on dokonywaniu rozliczeń bezgotówkowych. Należy zwrócić jednak uwagę, że w prawie podatkowym potwierdzenie przelewu ma istotne znaczenie prawne.

### **Wyroki powiązane**

I SA/Sz 858/13 - Wyrok WSA w Szczecinie z 2014-01-09 – skarżony wyrok WSA

II FSK 1080/14 - Wyrok NSA z 2016-05-20 – cytowany przez WSA

### **Wyroki zapadłe w konsekwencji omawianego orzeczenia:**

I SA/GI 411/24 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2024-10-15

I SA/Bd 552/24 - Wyrok WSA w Bydgoszczy z 2024-10-08

I SA/Wr 2/24 - Wyrok WSA we Wrocławiu z 2024-06-20

I SA/Po 830/23 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2024-05-07

I SA/Po 829/23 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2024-05-07

**Przepisy** (w brzmieniu obowiązującym na dzień 20 maja 2019 r.).

### **Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych**

**art. 9a ust. 2** - podatnicy mogą wybrać sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c. W tym przypadku są obowiązani do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód został osiągnięty w grudniu tego roku podatkowego.

**art. 9a ust. 2c u.p.d.o.f.**, oświadczenie oraz zawiadomienie, o których mowa w ust. 2-2b, podatnicy mogą złożyć na podstawie przepisów ustawy o CEIDG.

**art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f.**, podatek dochodowy od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej uzyskanych przez podatników, o których mowa w art. 9a ust. 2 lub 7, z zastrzeżeniem art. 29 i art. 30, wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

### **Kodeks cywilny**

**art. 60** Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli).

### **Ordynacja podatkowa:**

#### **art. 168**

**§ 1.** Podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, lub portal podatkowy.

**§ 1a.** Podania organów administracji publicznej są wnoszone za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, chyba że wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające wnoszenie pism w tej formie. W takim przypadku podanie wnosi się w formie pisemnej.

**§ 2.** Podanie powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydentów - numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiadają identyfikatora podatkowego, a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych.

**§ 3.** Podanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli podanie wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

**§ 3a.** Podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego powinno:

**1)** być podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym;

**2)** zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze podania określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru;

**3)** zawierać adres elektroniczny wnoszącego podanie.

**§ 3b.** Jeżeli podanie, o którym mowa w § 3a, nie zawiera adresu elektronicznego, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego, a gdy wniesiono je w innej formie i zawiera ono żądanie, o którym mowa w art. 144a § 1 pkt 2, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o warunku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej.

**§ 4.** Organ podatkowy obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania, jeżeli wnoszący tego zażąda. W przypadku wniesienia podania w formie dokumentu elektronicznego, organ obowiązany jest potwierdzić wniesienie podania przez doręczenie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny.

**§ 4a.** Urzędowe poświadczenie odbioru podania wniesionego w formie dokumentu elektronicznego zawiera:

**1)** informację o tym, że pisma w sprawie będą doręczane za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

**2)** pouczenie o prawie do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 144a § 1b

## **Główne problemy**

1. Sposób dokonania wyboru formy opodatkowania w p.d.o.f.
2. Charakter prawny oświadczenia o wyborze formy opodatkowania i innych oświadczeń w prawie podatkowych.
3. Możliwość zastosowania w relacjach podatnik-organ podatkowy uregulowań prawa cywilnego w zakresie formy oświadczenia woli.
4. Procedura weryfikacji prawidłowości formalnej i materialnej takiego oświadczenia
5. Zasada zaufania do organów akceptujących błędny wybór formy opodatkowania