

DORADZTWO PODATKOWE

2 (318)

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



W NUMERZE:

- **PROCEDURA USZLACHETNIANIA CZYNNEGO W UNII EUROPEJSKIEJ**
- **DOWÓD Z OPINII BIEGŁEGO DO SPRAW EKONOMII, FINANSÓW I RACHUNKOWOŚCI JAKO PODSTAWA PRAWIDŁOWEGO USTALENIA KWOTY USZCZUPLENIA LUB NARAŻENIA NA USZCZUPLENIE NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ**
- **KRYTERIA KLASYFIKACJI DZIAŁALNOŚCI JAKO PROWADZONEJ W FORMIE ZAKŁADU SPÓŁKI ZAGRANICZNEJ – DZIAŁANIA AGENTA**



NR 2

LUTY 2023

CENA 32,00 (w tym 8% VAT)

MIESIĘCZNIK

WERSJA PDF

ISSN 2249-7584

ROZPRAWY I DYSSERTACJE

Prof. SGH dr hab. Ewa Gwardzińska Procedura uszlachetniania czynnego w Unii Europejskiej	4
dr Radosław Rycielski Pozbawienie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług w przypadku fikcyjnych transakcji łańcuchowych a zasada proporcjonalności i neutralności VAT	12
adw. dr Mariusz Charkiewicz Dowód z opinii biegłego do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości jako podstawa prawidłowego ustalenia kwoty uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej.....	21

ARTYKUŁY I STUDIA

Katarzyna Wawrzonkiewicz Przepisy dotyczące schematów podatkowych mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej.....	26
Marek Zagórski Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	28
Maciej Jendraszczyk Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – wybrane zagadnienia dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych (cz. 5)	30
Martyna Betiuk Kiedy administrator ma obowiązek udostępnić dane osobowe?	35
Małgorzata Słomka Darowizna środków pieniężnych a zwolnienie w podatku od spadków i darowizn	36
Karolina Karaś Korekta podatku naliczonego a zawiniony niedobór towaru w świetle wyroku NSA z dnia 14 października 2022 r. (I FSK 1323/18)	39
Maciej Kaszuba Wydatki na akcję marketingową dealera samochodowego jako koszt uzyskania przychodów	41
Konrad Skreczko Prawne aspekty funkcjonowania fundacji rodzinnej	42
Barbara Głowacka Stawka VAT na świadczenie usługi transportowej przez podatnika na rzecz innego podatnika z terytorium Polski do kraju trzeciego – wybrane zagadnienia	45

ANALIZY I OPINIE

Jakub Sitarski Czy przemieszczenie paliwa drogą morską może być traktowane jako zwolniona z VAT usługa finansowa? Opodatkowanie VAT transakcji na morzu pełnym – wybrane aspekty zagadnienia na podstawie wyroku NSA (I FSK 677/21)	47
dr Joanna Kiszka Kryteria klasyfikacji działalności jako prowadzonej w formie zakładu spółki zagranicznej – działania agenta.....	50
prof. dr hab. Witold Modzelewski Stawki jako element konstrukcji podatku – problemy sporne.....	56
Maciej Sobiech, Jacek Sobiech Prowadzenie magazynu typu <i>call-off stock</i> w świetle dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi.....	57

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Absencja chorobowa i kontrola zwolnień lekarskich w 2022 r.	60
Wymóg uzasadnienia decyzji odmawiającej umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 12 stycznia 2023 r. (III SA/Łd 672/22).....	62
Mariusz Kuśmierczyk Wpływ powiązań osobowych i kapitałowych oraz przepływów finansowych na możliwość uznania za pracownika w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych	69
Marek Zagórski Artystyczne wykonanie utworu jako przedmiot umowy o dzieło	72

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – postanowienie z dnia 16 stycznia 2023 r. w sprawie C-729/21 W. sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi	74
--	----

Dowód z opinii biegłego do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości jako podstawa prawidłowego ustalenia kwoty uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej

Evidence from the opinion of an expert in economics, finance and accounting as the basis for the correct determination of the amount of depletion or exposure to depletion of public law receivables

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest przedstawienie znaczenia opinii biegłego sądowego w postępowaniu karnym i postępowaniu karnym skarbowym jako dowodu niezbędnego do ustalenia prawidłowego stanu faktycznego w świetle możliwości dopuszczenia się przez podmiot gospodarczy uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej na rzecz Skarbu Państwa. Opinia zawierająca wiedzę specjalistyczną jest koniecznym elementem nowoczesnego postępowania sądowego z uwagi na złożone mechanizmy ekonomiczne, finansowe i rachunkowe występujące we współczesnym obrocie gospodarczym o charakterze międzynarodowym. Organy kontroli, a także organy postępowania sądowego często nie są w stanie samodzielnie ustalić prawidłowego stanu faktycznego, od którego nierzadko zależy stwierdzenie występowania znamion czynu zabronionego lub ich brak. Słowa kluczowe: opinia biegłego sądowego, postępowanie karnoskarbowe, wiedza specjalistyczna, ustalenie prawidłowego stanu faktycznego, narażenie na uszczuplenie należności, uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Abstract

The subject of this article is to present the importance of the opinion of a court expert in criminal proceedings and penal fiscal proceedings as evidence necessary to determine the correct facts in the light of the possibility of a depletion or exposure to depletion of public law liabilities to the State Treasury by an economic entity. An opinion containing specialist knowledge is a necessary element of modern court proceedings, due to the complex economic, financial and accounting mechanisms occurring in modern international economic transactions. Inspection authorities, as well as judicial proceedings authorities, are not always able to independently determine the correct facts, which often determine whether or not there are features of a prohibited act.

Keywords: court expert opinion, criminal and fiscal proceedings, specialist knowledge, determination of the correct facts, exposure to depletion of receivables, depletion of public law receivables.

1. OPINIA BIEGŁEGO SĄDOWEGO W POSTĘPOWANIU KARNOSKARBOWYM

Prawidłową podstawę ustalenia stanu faktycznego w sprawie stanowią wszystkie dowody przedstawione i zgłoszone w toku postępowania sądowego. Dowody mogą obejmować zeznania świadków, dokumenty, opinie biegłych, nagra-

nia. Sąd ma obowiązek wziąć pod uwagę wszystkie dowody, które zostały zgłoszone przez strony lub przez organy ścigania, a także inne dowody, które uzna za istotne dla ustalenia stanu faktycznego. Ważne jest, aby sąd obiektywnie i rzetelnie oceniał dowody i ustalał stan faktyczny na ich podstawie, bez uprzedzeń czy sympatii. W przypadku braku jednoznacznych dowodów sąd może się oprzeć na własnym rozumowa-

niu i doświadczeniu, ale musi to uczynić w sposób logiczny i uzasadniony.

Zgodnie z art. 193 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹, której przepisy stosuje się odpowiednio w postępowaniu karnoskarbowym, jeżeli stwierdzenie okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy wymaga wiadomości specjalnych, zasięga się opinii biegłego albo biegłych. Opinia biegłego w postępowaniu karnoskarbowym stanowi dokument, w którym biegły z zakresu określonej dziedziny przedstawia swoje wyjaśnienia i wnioski dotyczące sprawy, w której został powołany. Opinia biegłego może być wykorzystywana w celu uzupełnienia lub potwierdzenia faktów związanych z daną sprawą, a także w celu pomocy sądowi w podejmowaniu decyzji. W postępowaniu karnoskarbowym biegli mogą być wyznaczani przez sąd lub prokuratora w celu zbadania szczególnych kwestii związanych z daną sprawą, wymagających wiedzy specjalistycznej, profesjonalnej, której sąd czy prokurator nie posiadają.

Warto w tym miejscu zacytować postanowienie Sądu Najwyższego (SN), w którym skład orzekający odnosi się do wagi opinii prywatnej jako dowodu w sprawie: „Opinia prywatna, będąca w istocie pisemnym opracowaniem zleconym przez uczestnika postępowania, a nie przez uprawniony organ procesowy, nie jest opinią w rozumieniu art. 193 k.p.k. w zw. z art. 200 § 1 k.p.k. i nie może stanowić dowodu w sprawie. Określenie danego opracowania mianem opinii, czy też podpisanie takiego opracowania przez określoną osobę, powołującą się na posiadanie wiadomości specjalnych, nie ma znaczenia. Niczego w tym zakresie nie zmienia też fakt, że autor prywatnej ekspertyzy jest wpisany na listę jako biegły sądowy. Opinia prywatna stanowi bowiem dowód w rozumieniu przepisów procesowych, jednak jest to dowód w postaci dokumentu prywatnego przedstawionego przez stronę (w tym przypadku przez obrońcę)”².

Z powyższego wynika zatem, że istotne znaczenie ma to, kto zleca sporządzenie takiej opinii. Nie wystarczy bowiem do traktowania takiego dowodu jako dowodu w rozumieniu art. 193 k.p.k. sporządzenie jej przez biegłego wpisanego na listę jako biegłego sądowego.

Opinia biegłego z zakresu ekonomii, finansów i rachunkowości jest szczególnie przydatna w postępowaniu karnoskarbowym, ponieważ wymienione dziedziny wiążą się z wieloma okolicznościami, w których może się pojawić podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub przestępstwa gospodarczego. Biegły do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości może zostać powołany, aby zbadać i wyjaśnić zagadnienia związane z finansami, rachunkowością czy ekonomią spółki lub osoby fizycznej podejrzewanej o popełnienie przestępstwa. Opinia biegłego może pomóc sądowi w ustaleniu prawidłowego stanu faktycznego, a także w ocenie, czy doszło do nieprawidłowości lub nadużyć, np. w sytuacji podejrzenia powziętego przez organ śledczy w postaci posłużenia się nierzetelnymi fakturami VAT, dokumentującymi sprzedaż i zakup towarów, które nie odzwierciedlałyby rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, w czego wyniku ewentualnie mogło dojść do uszczupleń zobowiązań w podatku VAT³ na znaczną kwotę, tj. o przestępstwo skarbowe określone w art. 56 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴ w związku z art. 62 § 2 k.k.s., w związku z

art. 6 § 2 k.k.s., w związku z art. 7 § 1 k.k.s., w związku z art. 38 § 2 k.k.s. i inne tej ustawy.

2. NARAŻENIE NA USZCZUPLENIE NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ A USTALENIA WŁAŚCIWEGO BIEGŁEGO SĄDOWEGO

Biegły do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości jest w stanie pomóc w ocenie zasadności działań gospodarczych spółek prawa handlowego dzięki zbadaniu, czy przedsięwzięte przez podmiot działania gospodarcze dotyczące dokonywanego obrotu były racjonalne, potrzebne i uzasadnione ekonomicznie. Właściwy biegły potrafi zbadać, czy zastosowane przez spółkę mechanizmy mogły spowodować uszczuplenia w należnych od transakcji związanych z owym obrotem daninach publicznych, czy zarządzający spółkami prawidłowo obliczali, deklarowali i odprowadzali należności podatkowe, czy wystawione faktury przez jeden podmiot na rzecz drugiego mogły w jakiś sposób wpłynąć na obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony w nich wskazany i jeśli tak, to w jakiej w kwocie. Oprócz tego właściwy biegły sądowy może dostrzec inne istotne dla postępowania karnoskarbowego okoliczności, nieuwjęte w postanowieniu o wyznaczeniu biegłego.

Biegłego należy powołać, gdy w sprawie konieczne jest ustalenie, czy mogło dojść do uszczuplenia zobowiązań w podatku VAT w związku z obrotem gospodarczym (rzetelnym lub pozorowanym) między podmiotami, a ustalenia te są przydatne, a wręcz niezbędne, do oceny karnoprawnej przedsięwziętych działań. Ustalenie ww. kwestii wymaga bowiem wiadomości specjalnych.

W tym miejscu warto przypomnieć, czym jest uszczuplenie oraz narażenie na uszczuplenie należności publicznych. Otóż zgodnie z art. 53 § 27 i § 28 k.k.s. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił. Narażenie na uszczuplenie należności publicznych czynem zabronionym jest to z kolei spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić.

W kontekście narażenia na uszczuplenie podatku warto się odwołać do wyroku SN, w którym skład orzekający stwierdził, że: „W świetle art. 53 § 27 k.k.s. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił. Jednakże zgodnie z nowym brzmieniem art. 53 § 29 k.k.s., nadanym przez art. 1 pkt 41 lit. e wspomnianej ustawy⁵, przepisy § 27 i § 28 tego artykułu stosuje się odpowiednio również do określenia «nie wpłaca w terminie podatku». Dlatego też, w oparciu o treść art. 53 § 27 i § 29 k.k.s., należy stwierdzić, że uporczywe niewpłacanie w terminie podatku, będące znamieniem wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., stanowi uszczuplenie należności publicznych”⁶.

Warto przytoczyć również postanowienie SN o tożsamej treści: „Uporczywe niewpłacanie w terminie podatku, będące

znamieniem wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s., stanowi uszczuplenie należności publicznoprawnej. Niewpłacenie w określonym ustawowo terminie należnego podatku już w dacie upływu tego terminu skutkuje zaległością podatkową, a tym samym uszczupleniem należności. W konsekwencji powyższego ustalenia uznać należy, że termin przedawnienia takiego wykroczenia, z mocy przepisu art. 44 § 3 k.k.s., rozpoczyna bieg z końcem roku, w którym upłynął termin płatności należności stanowiącej przedmiot wykroczenia skarbowego z art. 57 § 1 k.k.s.”⁷.

Z zaprezentowanych powyżej orzeczeń wynika, że uporczywe niewpłacanie w terminie podatku jest równoznaczne z uszczupleniem należności publicznoprawnej.

3. USTALENIE I OCENA PRAWIDŁOWEGO STANU FAKTYCZNEGO

W kontekście oceny i zbadania stanu faktycznego ewentualnej możliwości narażenia na uszczuplenie należności podatkowej biegły na potrzeby wydania opinii przeprowadza ocenę relacji handlowych między podmiotami. Opiera się przy tym na materiale zgromadzonym w aktach sprawy, w szczególności wynikach kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe, zeznaniach świadków, jak również podejrzanych. Aby móc zarzucić fikcyjność (pozorność) transakcji w obrocie gospodarczym, musi być zatem spełnionych kilka przesłanek, a mianowicie:

- 1) wykonanie fikcyjnych transakcji kupna-sprzedaży towarów, polegających np. na:
 - a) generowaniu przez podatników VAT „pustych” faktur, za którymi nie stoi prawdziwa transakcja (np. w ogóle nie dostarczono towaru),
 - b) generowaniu „pustych” faktur lub innych dokumentów sprzedażowych przez podmioty nieuprawnione do ich wystawienia,
 - c) braku: pisemnych umów, dokumentów zakupu towaru, odpowiedniego wyposażenia logistycznego wskazującego na obrót towarami, kosztów transportu związanych z rzeczywistym obrotem handlowym towarami;
- 2) transakcja jest zawarta między podmiotami, których działalność jest pozorna, np.:
 - a) we wskazanej lokalizacji siedziby spółki nie można stwierdzić prowadzenia działalności gospodarczej, obecności pracowników (co potwierdza np. wizja lokalna przeprowadzona przez pracowników urzędu skarbowego, Policję, Poczta Polską lub inne służby),
 - b) kontrolowany podmiot nie dysponuje odpowiednim majątkiem rzeczowym dla prowadzonej przez siebie działalności (magazyny, środki transportu, maszyny produkcyjne itp.), co również może być sprawdzane w toku wizji lokalnej, jak również przez weryfikację ksiąg rachunkowych, ewidencji środków trwałych.

Organ kontrolny może powziąć podejrzenie, że kontrolowany uczestniczy w łańcuchu transakcji, gdy występuje bardzo niska marża w obrocie gospodarczym, transakcje są refakturowane w krótkich odstępach czasu (często jeszcze nawet tego samego dnia), ponadto nie istnieją motywy gospodarcze zawierania tego rodzaju transakcji. Pozostałymi czynnikami mogącymi sygnalizować fikcyjną działalność podmiotu mogą być:

- 1) niski kapitał początkowy spółki (najczęściej w kwocie 5000 zł, co nie jest wystarczające do rozpoczęcia i kontynuowania działalności np. w sektorze paliwowym, w którym przepływy finansowe są liczone przecież w milionach złotych);
- 2) brak zatrudnienia odpowiedniej kadry, co oczywiście czasem jest możliwe, aczkolwiek nie można usprawiedliwić już świadczenia usług sprzedaży towarów czy generowania faktur;
- 3) kredyty kupieckie na wielomilionowe kwoty, nieoparte żadnym zabezpieczeniem;
- 4) rozliczenia finansowe nieopisywane w sposób dokładny lub nieopisywane w ogóle w treści przelewu, które nie pozwalają na weryfikację takiego rodzaju płatności i odpowiednie jej przyporządkowanie;
- 5) brak możliwości nawiązania kontaktu z przedstawicielami bądź właścicielami kontrolowanego podmiotu;
- 6) nieodbieranie korespondencji przez podmiot gospodarczy;
- 7) brak stawienia przedstawicieli podmiotu gospodarczego w urzędzie skarbowym w celu wyjaśnienia powstałych nieścisłości i ewentualnego uzupełnienia dokumentacji.

W powyżej opisanej sytuacji biegły może przyjąć, że dany podmiot dokonuje transakcji pozornych, działalność gospodarczą takiego podmiotu ma znamiona działalności prowadzonej sprzecznie z prawem, są stosowane procedury mające na celu uszczuplenie zobowiązań publicznoprawnych. W praktycznym obrocie gospodarczym, jeżeli działalność gospodarcza jest prowadzona rzetelnie i z należytą starannością, w razie kontroli skarbowej kontrolowany podmiot współpracuje z urzędem skarbowym i dąży do wyjaśnienia wszelkich nieścisłości, aby działać w ochronie własnego interesu.

Biegły po analizie całego materiału dowodowego i ocenie występowania ww. przesłanek jest w stanie stwierdzić, czy działania określonego podmiotu noszą znamiona czynów zabronionych, czy wskazują na ewentualną pozorność transakcji gospodarczych, a co za tym idzie – czy skutkują narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Biegły powinien także przyjrzeć się dokładnie argumentacji organów skarbowych, gdyż na podstawie chociażby analizy decyzji naczelnika urzędu skarbowego czy dyrektora izby administracji skarbowej może stwierdzić brak spójności i logiki argumentów potwierdzających istnienie rzekomo fikcyjnych transakcji gospodarczych między podmiotami. Czasami organ skarbowy z jednej strony może kwestionować transakcje kupna-sprzedaży, a z drugiej – potwierdzać ich przeprowadzenie.

4. MECHANIZMY I MODELE GOSPODARCZE STOSOWANE PRZEZ PODMIOT A USZCZUPLENIE NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNEJ

Opinia właściwego biegłego sądowego pozwoli udzielić również odpowiedzi na pytanie, czy zastosowany mechanizm obrotu między podmiotami mógł spowodować uszczuplenia w należnych od transakcji należnościach publicznoprawnych. Biegły sądowy przeanalizuje, dokona symulacji, czy zastosowany mechanizm może spowodować uszczuplenia budżetowe. W przypadku użycia określonego mechanizmu do przeprowadzenia importu i sprzedaży na terytorium Rzeczypos-

spolitej Polskiej (RP) dojdzie zazwyczaj jedynie do zmiany podatnika. Biegły, przyjmując odpowiednie założenie zysku na towary, obliczy, czy włączenie drugiego podmiotu do transakcji importu określonego przedmiotu jest obojętne dla wysokości podatku VAT w stosunku do transakcji bez udziału tego podmiotu. Podkreślić przy tym należy, że może zaistnieć sytuacja, gdy przy udziale wyłącznie jednego podmiotu gospodarczego spółka ta mogłaby być zobowiązana (np. jak to jest w sektorze paliwowym) do kosztownego zakupu i utrzymania rezerwy paliwowej, co z kolei pociągnęłoby za sobą konieczność zwiększenia podatku VAT naliczonego, a to zmniejszyłoby zobowiązania podatkowe tego konkretnego podmiotu.

Przez włączenie do procesu importu kolejnego podmiotu może się pojawić korzyść po stronie podmiotu włączającego. Jeśli bowiem przyjmie się założenie, że podmiot A sam jest importerem, to musiałby stworzyć rezerwę paliwową w kwocie kilku milionów złotych, a skoro nie jest importerem i korzysta z pośrednictwa podmiotu B, to nie jest do tego zobowiązany.

Zgodnie z ustawą z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych, gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym⁸ podmiot nowo zarejestrowany, posiadający koncesję na import paliw, ma obowiązek podania prognozowanej wartości swojego importu i na tej podstawie oblicza się wielkość rezerwy. Faktyczna ilość importowanego paliwa za ostatni rok daje dopiero podstawę do skorygowania wielkości rezerwy. Zaoszczędzenie kwoty, która miałaby być przeznaczona na wydatki związane z utworzeniem rezerwy paliwowej, może pozwolić podmiotowi A na podjęcie innych inwestycji, kluczowych dla rozwoju jego działalności gospodarczej, czy na spłatę zaciągniętych kredytów.

Korzyść uzyskaną w powyżej opisany sposób biegły sądowy do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości jest w stanie ocenić jako racjonalną z perspektywy gospodarności podmiotu, a przede wszystkim jako legalne działanie podmiotu, powodujące zachowanie płynności finansowej z zamiarem kontynuowania i rozwoju działalności gospodarczej. Włączenie podmiotu B w roli importera pozwoli podmiotowi A na oszczędzenie kwoty, bagatela, kilku milionów złotych, koszty obsługi przez podmiot B wynoszą bowiem jedynie kilkadziesiąt tysięcy złotych. Podmiotowi A przynosi to niewymierne korzyści, mające ogromny wpływ na finanse spółki, takie jak: polepszenie płynności finansowej, uzyskanie oszczędności, zmniejszenie zatorów płatniczych, zwiększenie szybkości regulowania zobowiązań finansowych, spłata zaciągniętych kredytów, czy w końcu brak konieczności zaciągania nowych zobowiązań.

Opisany wyżej schemat działania będzie zapewne wzbudzać podejrzenia organów skarbowych, aczkolwiek ich pracownicy nie posiadają wystarczającej wiedzy specjalistycznej, aby móc ocenić tak szerokie i długofalowe działania podmiotu pod względem legalności, rzetelności, gospodarności, uiszczenia należnych podatków. Takiej oceny może dokonać jedynie wyspecjalizowany biegły i dopiero jego opinia będzie stanowić prawidłową podstawę ustalenia stanu faktycznego, a nie – jak chciałby organ podatkowy – decyzja podatkowa. Biegły po dokładnej, szczegółowej, wnikliwej analizie jest w

stanie stwierdzić, czy należności podatkowe od takich transakcji zostały prawidłowo wyliczone i uiszczone.

Sprzedaż towaru, którego sprzedawca nie posiada fizycznie na stanie magazynowym, nie jest w obecnych czasach w rzeczywistości gospodarczej niczym niezwykłym. Jako przykłady można wskazać: sprzedaż z dostawą odroczoną w czasie, dropshipping, pośrednictwo.

Sprzedaż z dostawą odroczoną w czasie następuje wtedy, gdy sprzedawca spodziewa się otrzymać towar w bliskiej przyszłości i w ograniczonej ilości. Kupujący natomiast, który jest zainteresowany nabyciem towaru w odpowiedniej ilości i po odpowiedniej cenie, nabywa go. W momencie nabycia, tj. w chwili wpłaty zaliczki na taki towar, powstaje obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług, co wiąże się również z obowiązkiem zafakturowania.

Dropshipping z kolei to model logistyczny, w którym sprzedawca nie posiada fizycznie w magazynie towarów, które oferuje do sprzedaży. Ten rodzaj transakcji polega na tym, że dopiero wtedy, gdy klient dokona zakupu, sprzedawca zamawia produkt bezpośrednio od producenta lub dystrybutora, którzy dostarczają ten produkt bezpośrednio do klienta, a sprzedawca płaci im za produkt po cenie hurtowej. Dropshipping pozwala sprzedawcom na oferowanie szerokiej gamy produktów bez konieczności inwestowania w zakup ich dużej ilości lub ponoszenia kosztów magazynowania. Ten model jest często wykorzystywany w obrocie towarami o dużych rozmiarach (np. domki holenderskie, konstrukcje stalowe).

Warto aczkolwiek zasygnalizować w tym miejscu orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Opolu, wskazujące na różnicę między dropshippingiem a pośrednictwem ułatwiającym nabycie towarów: „Konstrukcja, w której podatnik świadczy na rzecz konsumentów usługi w zakresie pośrednictwa polegającego na ułatwieniu nabycia towarów od podmiotów zagranicznych, nie odpowiada zakresowi znaczeniowemu pojęcia «dropshipping»”⁹.

Pośrednictwo (prawne i faktyczne) stanowi także jedną z podstawowych i charakterystycznych cech gospodarki zaawansowanej. Umowy, takie jak zlecenie maklerskie, pośrednictwo w obrocie nieruchomościami, samochodami, inwestowanie środków pieniężnych, pośrednictwo ubezpieczeniowe, umowa agencji, umowa komisu i inne, odgrywają ważną rolę dla techniki i organizacji obrotu¹⁰.

Wskazane wyżej i omówione pokrótce rozwiązania są powszechne w obrocie gospodarczym, a przede wszystkim zgodne z prawem.

Biegły bada także, czy faktury wystawione przez podmiot B, dotyczące sprzedaży na rzecz podmiotu A, mogły wpłynąć na obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w nich wskazanego, a jeśli tak, to w jakiej kwocie. Faktury wystawione przez podmiot B, dotyczące sprzedaży np. gazu, nie mogą oddziaływać na obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku transakcji przeprowadzonych w opisany wcześniej sposób. Przy założeniu, że w transakcji nie uczestniczyłby podmiot B, a jednocześnie podmiot A kontynuowałby działalność, podmiot B zostałby jedynie zastąpiony przez inny podmiot, który także wystawiałby faktury, opłacał podatki, cła i inne należności publicznoprawne. Wprowadzenie do łańcucha transakcji podmiotu B nie wpłynie na wysokość podatku

VAT, który został odprowadzony do budżetu państwa. Skoro podmiot B zajmuje się importem (np. gazu), posiada ważną koncesję nadaną przez odpowiedni organ administracji publicznej, płaci należności publicznoprawne od rzeczzonego importu i sprzedaży na terytorium RP, nie powoduje to żadnych uszczupień, a zawieranie z tym podmiotem transakcji było racjonalnym działaniem zarządu spółki A.

Do powyższych konkluzji, a w szczególności do wniosku, że podatnik prawidłowo obliczał, deklarował i odprowadzał należności podatkowe, może dojść jedynie profesjonalista, który przedstawi te spostrzeżenia w swojej opinii. Ani organy podatkowe, ani organy ścigania nie mają kompetencji do oceny racjonalności działań podmiotów gospodarczych w kontekście ewentualnych uszczupień należności podatkowych.

Podsumowując, biegły może dostrzec i przedstawić w swojej opinii również inne, istotne z jego punktu widzenia okoliczności, mogące przyczynić się do ustalenia prawidłowego stanu faktycznego konkretnej sprawy. Biegły może realnie ocenić, czy spółka podejmowała działania racjonalne z perspektywy zarządzania przedsiębiorstwem, umożliwiające jej dalszy rozwój.

5. WNIOSKI

Powyżej przedstawione rozważania prawne dotyczące opinii biegłego jako kluczowej i niezbędnej podstawy do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego w zazwyczaj bardzo skomplikowanych sprawach, w kontekście stwierdzenia, czy doszło do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej na rzecz Skarbu Państwa, prowadzi do wniosku, że przeprowadzenie dowodu z opinii właściwego biegłego sądowego jest w dzisiejszych czasach wręcz niezbędne. Organy podatkowe w postaci naczelnika urzędu celno-skarbowego jako organu I instancji czy dyrektora izby administracji skarbowej jako organu II instancji nie są wyspecjalizowane w zakresie ekonomii, finansów czy rachunkowości oraz nie posiadają odpowiednich narzędzi do ustalenia prawidłowego stanu faktycznego. Co więcej, zdarza się nawet, że organ podatkowy na etapie postępowania kontrolnego nie jest pewny i nie jest w stanie własnymi siłami ustalić, czy podatek został uiszczony w odpowiedniej wysokości, a zatem czy doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej.

Właściwe organy prowadzące postępowanie na etapie sądowym powinny więc korzystać z wiedzy właściwego biegłego sądowego i zlecać mu analizę sprawy, w której stwierdzenie występowania znamion czynu zabronionego lub ich braku jest w głównej mierze uzależnione od prawidłowego ustalenia stanu faktycznego. Prawidłowy stan faktyczny może zatem być ustalony przez profesjonalistę – właściwego bie-

głego sądowego. Taka opinia zawierająca informacje specjalne staje się wręcz niezbędna w dobie globalizacji, cyfryzacji oraz intensywnego obrotu gospodarczego, w szczególności o charakterze międzynarodowym. Bez dowodu w postaci opinii biegłego sądowego organy co do zasady nie są w stanie ustalić stanu faktycznego w sposób prawidłowy, co przecież stanowi podstawę do odpowiedniej kwalifikacji prawnej i podejmowania dalszych czynności w sprawie.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm., dalej: k.p.k.
- ² Postanowienie SN z dnia 27 kwietnia 2022 r., V KK 118/22, LEX nr 3432912.
- ³ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm., dalej: k.k.s.
- ⁵ Tj. ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 178, poz. 1479 – przyp. red.
- ⁶ Wyrok SN z dnia 12 października 2011 r., V KK 272/11, LEX nr 1044077.
- ⁷ Postanowienie SN z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/v%20kk%20361-10.pdf>, s. 1, dostęp: 15.02.2023.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1537 ze zm.
- ⁹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 22 lutego 2017 r., I SA/Op 397/16, LEX nr 2253523.
- ¹⁰ M. Romanowski, *Charakter prawny umowy o pośrednictwo*, „Monitor Prawniczy” 1997, nr 2.

Bibliografia

Literatura

Romanowski M., *Charakter prawny umowy o pośrednictwo*, „Monitor Prawniczy” 1997, nr 2.

Akty prawne

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.

Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakładów na rynku naftowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1537 ze zm.

Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 178, poz. 1479.

Orzecznictwo

Postanowienie SN z dnia 11 stycznia 2011 r., V KK 361/10, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/v%20kk%20361-10.pdf>, dostęp: 15.02.2023.

Postanowienie SN z dnia 27 kwietnia 2022 r., V KK 118/22, LEX nr 3432912.

Wyrok SN z dnia 12 października 2011 r., V KK 272/11, LEX nr 1044077.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 22 lutego 2017 r., I SA/Op 397/16, LEX nr 2253523.