



**DYREKTOR
IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ
W KATOWICACH**

Katowice, 19 listopada 2021 roku

UNP: 2401-21-247928

Sprawa: Odwołanie od decyzji Naczelnika
Pierwszego Urzędu Skarbowego w
Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2021 r.
znak: 2412-SPV.4101.35.2021

Nr sprawy: 2401-IOD-2.4101.5.2021

Kontakt: Główny Ekspert Skarbowy
tel.: (32) 358-18-37
email: kancelaria.ias.katowice@mf.gov.pl

reprezentowany przez:

Macieja Jurczygę
ul. Powstańców 6
44-145 Pilchowice

DECYZJA

Po rozpatrzeniu odwołania z 22 kwietnia 2021 r. wniesionego w Pana imieniu przez pełnomocnika Macieja Jurczygę, od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z 7 kwietnia 2021 r. znak: 2412-SPV.4101.35.2021, mocą której ustalono wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej za 2021r., **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach** - na podstawie art. 233 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 z późn.zm.) – **uchyla w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.**

UZASADNIENIE

Z akt sprawy wynika, że 20 stycznia 2021 r. _____, lekarz prowadzący działalność w ramach wolnego zawodu – świadczenie usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego, złożył wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej

PIT-16, w którym zadeklarowała 185 godzin przeznaczonych miesięcznie na wykonywanie wolnego zawodu.

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach decyzją z 7 kwietnia 2021 r., znak: 2412-SPV.4101.35.2021 ustalił wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej - wysokość stawki karty podatkowej na rok 2021 dla Podatnika prowadzącego opisaną działalność w lokalizacjach:

-
-

w kwocie **2 371,00 zł** - przyjmując stawkę bazową w kwocie **1 824,00 zł** dla lekarza i lekarza stomatologa przy liczbie godzin przeznaczonych na wykonywanie wolnego zawodu powyżej 96 (numer z tabeli część VIII: 1), przy zatrudnieniu 0 pracowników (obliczeniowych) – i zastosował podwyżkę tej stawki o 30%, tj. o kwotę **547,20 zł** (na podstawie art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne - Dz. U. z 2020 r., poz. 1905 z późn. zm.).

W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, że przy ocenie zasadności podwyższenia stawki karty podatkowej organ podatkowy uwzględnił wszystkie okoliczności mające wpływ na rozmiary wykonywanej przez stronę działalności, a w szczególności liczbę godzin miesięcznie przeznaczonych na wykonywanie zawodu (185 godzin) oraz uzyskiwane przychody i osiągnięte dochody w latach ubiegłych.

Pismem z 22 kwietnia 2021 r. reprezentowany przez pełnomocnika
Macieja Jurczygę, wniósł odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach od ww. decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z 7 kwietnia 2021 r. znak: 2412-SPV.4101.35.2021, w części w jakiej zastosowana została podwyżka o 30%, tj. w kwocie 547,00 zł.

Zaskarżonej - w ww. części - decyzji zarzucono naruszenie:

1. art. 120 Ordynacji podatkowej, zobowiązującego organy podatkowe do działania na podstawie przepisów prawa;
2. art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązującego do prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Uzasadniając odwołanie pełnomocnik kwestionuje przyjęte przez organ pierwszej instancji kryteria oceny rozmiaru działalności prowadzonej przez stronę, tj. liczbę godzin poświęconą na wykonywanie zawodu oraz uzyskiwane przychody i dochody w latach ubiegłych, w konsekwencji czego, w ocenie pełnomocnika, nie sposób uznać aby organ podatkowy w sposób oparty na przepisach prawnych i zgodny z ogólnie przyjętą logiką wykazał, iż podstawowa stawka karty podatkowej będzie w przypadku podatnika „oczywiście

nieodpowiednia". W żaden sposób nie wykazano również, że podwyższenie stawki o 30% spowoduje, że będzie ją można uznać za „odpowiednią” co – wg skarżącego – powoduje, że decyzja w obecnym kształcie nie może ostać się w obrocie prawnym i powinna zostać zmieniona.

Rozpatrując sprawę w postępowaniu odwoławczym Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach zważył, co następuje:

Istotą sporu w niniejszej sprawie jest zasadność podwyższenia o 30% stawki karty podatkowej na 2021 r. w decyzji ustalającej wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 ww. ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, naczelnik urzędu skarbowego, uwzględniając wniosek o zastosowanie karty podatkowej, wydaje decyzję ustalającą wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej, odrębnie na każdy rok podatkowy. Jeżeli działalność jest prowadzona w formie spółki, w decyzji tej wymienia się wszystkich jej współników.

Stosownie do art. 27 ust. 4 tej ustawy w przypadku gdy podatnik prowadzi działalność wymienioną w art. 23 ust. 1 pkt 2-5 i pkt 8-11 oraz w art. 23 ust. 1a w rozmiarach wskazujących na to, że określone w częściach II-V i VIII-XII tabeli stawki byłyby oczywiście nieodpowiednie, stawki te mogą być na wniosek podatnika lub z urzędu obniżone lub podwyższone, jednak nie więcej niż o 50%.

Zauważyć należy, że decyzja wydana w oparciu o art. 27 ust. 4 ww. ustawy ma charakter uznaniowy, co oznacza, że organ podatkowy ocenia, czy należy dokonać zmniejszenia/zwiększenia ciężarów podatkowych w realiach konkretnej sprawy. Decyzja podatkowa winna przy tym spełniać wymogi określone w art. 210 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, w tym zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne (pkt 6). Podkreślić w tym kontekście trzeba, że wydanie rozstrzygnięcia odpowiadającego powyższym warunkom wymaga przeprowadzenia poprawnego postępowania podatkowego, zgodnie z obowiązującymi zasadami wynikającymi z Ordynacji podatkowej.

Wyrażona w art. 122 Ordynacji podatkowej zasada prawdy obiektywnej jest naczelną zasadą postępowania podatkowego, zgodnie z którą obowiązkiem organu podatkowego jest podjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w tym postępowaniu. Realizacja tej zasady następuje poprzez ustalenie, jakie fakty są istotne z punktu widzenia mogących mieć zastosowanie w sprawie przepisów prawa materialnego oraz rozważenie jakie dowody należy w związku z tym przeprowadzić. Zarazem zasada ta znajduje rozwinięcie w art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, nakazującym organowi podatkowemu zebranie i w sposób wyczerpujący rozpatrzenie całego materiału dowodowego.

Kluczowe znaczenie dla każdego postępowania ma zatem – co podkreśla się w orzecznictwie sądownoadministracyjnym - należyte ustalenie stanu faktycznego sprawy, bowiem tylko w takim przypadku możliwe jest prawidłowe ustalenie zakresu praw i obowiązków strony takiego postępowania. Ponadto, zgodnie z zasadą przekonywania strony w postępowaniu podatkowym, organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy.

Podsumowując wskazać należy, że poza sporem pozostaje, iż powołany wyżej art. 27 ust. 4 ww. ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne daje organowi podatkowemu uprawnienie do obniżenia bądź podwyższenia z urzędu podstawowej stawki karty podatkowej (do 50%) w przypadku, gdy podatnik prowadzi działalność w rozmiarach wskazujących na to, że wymienione w ustawie stawki byłyby oczywiście nieodpowiednie. Wskazane wyżej upoważnienie do uznania administracyjnego wynika z faktu, iż ustawodawca nie jest w stanie przewidzieć i uregulować prawnie wszystkich sytuacji, w związku z czym uzasadnionym jest pozostawienie marginesu swobody w odniesieniu do przypadków niestandardowych. Uprawnienie do zastosowania uznania administracyjnego nie daje jednak całkowitej swobody organowi podatkowemu, bowiem rozstrzygając w tym zakresie organ winien m.in. realizować powołane wyżej zasady postępowania podatkowego. Przy zastosowaniu swobody rozstrzygnięcia organ podatkowy winien zatem zgromadzić odpowiedni materiał dowodowy, dokonać jego oceny, rozważając ewentualne wyjaśnienia strony postępowania i w razie uznania, iż „podatnik prowadzi działalność w rozmiarach wskazujących na to, że wymienione w ustawie stawki byłyby oczywiście nieodpowiednie” zobligowany jest do uargumentowania i uzasadnienia podjętego w ramach uznania administracyjnego rozstrzygnięcia.

Przechodząc do realiów sprawy stwierdzić trzeba, że analiza dochodów uzyskanych przez stronę z prowadzonej działalności gospodarczej, dokonana na podstawie złożonego zeznania podatkowego za 2019 r., pozostająca w aktach sprawy, nie pozwala na dokonanie ustaleń dotyczących zastosowania zwiększenia stawki karty podatkowej o kwotę 547,00 zł. Uzasadnienie zaskarżonej decyzji, z którego wynika, że przy ocenie zasadności podwyższenia stawki karty podatkowej organ podatkowy uwzględnił „wszystkie okoliczności mające wpływ na rozmiary wykonywanej działalności”, a w szczególności liczbę godzin miesięcznie przeznaczonych na wykonywanie zawodu oraz uzyskiwane przychody i osiągnięte dochody w latach ubiegłych, nie przesądza o zasadności zastosowania ww. zwiększenia na rok 2021.

Powyższe nie spełnia, zdaniem organu odwoławczego, wymogu wynikającego z art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej w zakresie uzasadnienia faktycznego. Na tej podstawie zarówno strona postępowania jak i organ odwoławczy nie ma bowiem możliwości oceny przesłanek, którymi kierował się organ pierwszej instancji dokonując podwyższenia stawki karty podatkowej na rok 2021.

W tych okolicznościach oraz w świetle wyżej poczynionych wywodów przyjąć należy, że organ podatkowy pierwszej instancji naruszył zasady ogólne postępowania, w tym

zasadę prawdy obiektywnej oraz zasadę przekonywania, a także art. 187 § 1 i 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, przy czym powyższe, w ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, stanowi naruszenie przepisów prawa procesowego mające istotny wpływ na wynik sprawy.

W toku ponownego postępowania organ pierwszej instancji winien zatem podjąć inicjatywę zmierzającą do zgromadzenia materiału dowodowego, który pozwoli na dokonanie ustaleń w kontekście rozmiarów prowadzonej przez działalność gospodarczej i ewentualnie umożliwi ocenę, czy jej rozmiary wskazują na to, że wymienione w ustawie stawki byłyby oczywiście nieodpowiednie.

W tym stanie sprawy, mając na uwadze również zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach uchylił w całości decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2021 r. znak: 2412-SPV.4101.35.2021 i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Stosownie bowiem do powołanego na wstępie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, organ odwoławczy wydaje taką decyzję, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Zarazem należy wskazać, że zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego, stanowi realizację zasady konstytucyjnej ustanowionej w art. 78 Konstytucji RP, której istota sprowadza się do zapewnienia Stronie postępowania uprawnienia do dwukrotnego merytorycznego załatwienia sprawy.

Jednocześnie wskazać należy, że konieczność wydania niniejszego rozstrzygnięcia zachodzi niezależnie od oceny zarzutów zawartych w odwołaniu w związku z czym ustosunkowanie się do poszczególnych kwestii w nim zawartych, na tym etapie postępowania, byłoby przedwczesne. Orzeczenie w przedmiotowej sprawie wymaga w pierwszej kolejności przeprowadzenia właściwego postępowania przez organ pierwszej instancji, które winno umożliwić sformułowanie precyzyjnego, weryfikowalnego i znajdującego jednoznaczne oparcie w dowodach rozstrzygnięcia.

Wobec powyższego Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach orzekł, jak na wstępie.

Decyzja niniejsza jest w myśl art. 128 Ordynacji podatkowej ostateczna i została wydana z upoważnienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, udzielonego na mocy art. 143 § 2 pkt 2 powołanej ustawy.

Na podstawie art. 52, 53 § 1, 54 § 1, 57 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.), na decyzję tę przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, którą wnosi się w dwóch egzemplarzach za pośrednictwem tut. organu w terminie 30 dni od dnia doręczenia przedmiotowego rozstrzygnięcia, w której skarżący obowiązany jest określić naruszenie prawa lub interesu prawnego.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia
Dyrektora Izby Administracji Skarbowej
w Katowicach
Kierownik Działu
Anna Parkitny

Korespondencję otrzymują

- 1) Maciej Jurczyga
ul. Powstańców 6
44-145 Pilchowice
- 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach
- 3) aa

Informacja o przetwarzaniu danych osobowych

Ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdują Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej [Izby Administracji Skarbowej w Katowicach](#) w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz w siedzibach organu na tablicach informacyjnych.