

spowodowana jest skorygowaniem rozliczenia różnic kursowych zarówno po stronie przychodów, jak i kosztów ich uzyskania w wyniku czego zmniejszeniu uległo zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego i tym samym w stosunku do pierwszej wersji zeznania powstała nadpłata podatku w wysokości 9.629,00 zł.

Z akt sprawy wynika, że [REDAKTOWANE] w rozpatrywanym roku podatkowym prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą pod firmą [REDAKTOWANE]. Przedmiotem prowadzonej przez niego działalności był handel hurtowy i detaliczny częściami i akcesoriami samochodowymi. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej podatnik nabywał towary zarówno od kontrahentów krajowych, jak i zagranicznych.

Weryfikując prawidłowość zaewidencjonowania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów zdarzeń gospodarczych, organ podatkowy I instancji nie uznał za koszt uzyskania przychodu firmy [REDAKTOWANE] kwoty 9.564,26 zł wynikającej z faktury VAT nr 4892/08/02 z dnia 12 sierpnia 2008r. wystawionej przez [REDAKTOWANE] w związku ze złożonymi przez podatnika wyjaśnieniami, że została ona błędnie zaksięgowana jako koszt firmy [REDAKTOWANE].

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach stwierdził także, że [REDAKTOWANE] dokonał nieprawidłowej klasyfikacji podatkowych różnic kursowych. Podatnik w przychodach podatkowych ujął bowiem oprócz dodatnich różnic kursowych z ruchów gotówki na kontach walutowych ING i EURO w wysokości 84.101,72 zł także:

- różnice kursowe per saldo z „przewalutowań” w wysokości 7.089,83 zł (12.521,55 zł - 5.431,72 zł),
- różnice kursowe per saldo z płatności zobowiązań z tyt. importu w wys. 71.038,67 zł (99.446,40 zł - 28.407,73 zł) oraz
- przychody per saldo z kapitalizacji odsetek w wys. 763,18 zł.

W ocenie Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach zastosowana przez [REDAKTOWANE] metoda wyliczenia różnic kursowych jest uproszczeniem nie znajdującym oparcia w przepisach regulujących zasady rozliczania podatkowych różnic kursowych. Art. 24c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi bowiem jednoznacznie, że różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3. Przepis ten wyklucza kompensatę wartości ujemnych i dodatnich różnic kursowych. Organ podatkowy I instancji dokonał zatem właściwej klasyfikacji różnic kursowych polegającej na zaliczeniu dodatnich różnic kursowych z przewalutowań i z płatności do przychodów, a ujemnych – do kosztów podatkowych.

Powyższe działanie nie wpłynęło wprawdzie na wynik podatkowy, jednakże wpłynęło na zmianę wysokości przychodów i kosztów podatkowych.

Od tej decyzji, pismem z dnia 5 grudnia 2011r. Joanna Thiel, pełnomocnik [REDAKTOWANE] wniosła odwołanie, w którym zarzuca decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 31 października 2011r. naruszenie przepisu art. 24c ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez niewłaściwe zastosowanie.

W ocenie pełnomocnika zastosowana przez podatnika metoda wyliczenia różnic kursowych na tzw. przewalutowaniach (operacja zakupu walut obcych za środki zgromadzone na koncie złotówkowym i ich wpłata na konto walutowe) jest zgodna z przepisami ustawy o

podatku dochodowym od osób fizycznych.

Argumentuje, że organ podatkowy I instancji błędnie przyjmuje, że operacja zakupu waluty i jej ujęcia na rachunku walutowym jest jedną całością, jak również podaje nieprawdę, iż „wpływ zakupionej waluty na konta walutowe następował (...) według tego samego kursu sprzedaży zastosowanego przez bank, wg którego następował wpływ z konta złotówkowego”.

O tym, że operacja zakupu waluty i jej wpływu na konto walutowe składa się z dwóch odrębnych elementów świadczy fakt, że po zakupie waluty podatnik ma całkowitą swobodę w zakresie dysponowania zakupionymi środkami a ich wpłata na konto walutowe jest tylko jedną z możliwości. Tym samym nie można twierdzić, że do operacji wpłaty waluty na konto walutowe zastosowano jakikolwiek kurs, gdyż absolutnie nie zachodzi taka potrzeba, podobnie jak przy wpłacie złotych na konto złotówkowe.

W związku z powyższym, zgodnie z art. 24c ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należało zastosować kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień wpływu na konto walutowe.

Pogląd wyrażony przez organ podatkowy, iż należy zastosować kurs sprzedaży waluty przez bank, mimo iż w obecnej sytuacji wydaje się korzystny dla podatnika, w innych okolicznościach może prowadzić do niedających się rozwiązać problemów. Oczywiście zaś powinno być, że metodologia obliczania różnic kursowych wyinterpretowana z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powinna być możliwa do zastosowania w każdej sytuacji.

Zdaniem pełnomocnika, organ podatkowy błędnie twierdzi również, że przepisy ustawy uzależniają powstanie różnic kursowych mających znaczenie podatkowe od ich zrealizowania. Nie istnieje bowiem żaden przepis, z którego można wyinterpretować taką zasadę.

W zakresie ustalania różnic kursowych związanych z ruchem własnych środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku walutowym, pełnomocnik wskazała, że podatnik ujmuje wpływ środków walutowych wg kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego dzień wpływu, natomiast organ podatkowy uważa, że wpływ powinien być wyceniany, w odpowiedniej kolejności, według kursów po jakich waluta wpływała na konto walutowe. W ocenie pełnomocnika pogląd wyrażony przez organ podatkowy jest błędny. Zwrócić należy bowiem uwagę, że wpływ waluty z konta walutowego musi zostać wyceniony, ze względu zaś na fakt, iż przy takich operacjach nie dochodzi do zastosowania faktycznego kursu, właściwym kursem będzie kurs średni NBP z dnia poprzedzającego wpływ waluty. Po drugie, przyjęcie stanowiska organu podatkowego powoduje, iż sens tracą regulacje art. 24 c ust. 2 pkt 3 oraz art. 24c ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż wartość środków pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu będzie zawsze identyczna z ich wartością w dniu wpływu. Przyjmując zaś racjonalność ustawodawcy należy przyjąć, że nie tworzy on przepisów zbędnych. Potwierdzeniem prawidłowości stanowiska podatnika jest art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Zarzuca, że organ podatkowy I instancji nieprawidłowo zastosował art. 24c ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym podatnicy wyznaczają kolejność wyceny środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej, o której mowa w art. 24c ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 według przyjętej metody stosowanej w rachunkowości (ceny przeciętne,

FIFO, LIFO), której nie mogą zmieniać w trakcie roku podatkowego. Uzasadnia, że wspomniany przepis nie jest wskazówką jaki kurs stosować do wypływu środków z rachunku walutowego, albowiem decyduje on o kolejności kursów branych pod uwagę przy ustalaniu różnic kursowych związanych z ruchem środków pieniężnych.

Nie zgadza się także z rozumieniem pojęcia „faktycznie zastosowanego kursu waluty”, które organ podatkowy utożsamia z kursem sprzedaży lub zakupu banku, z którego usług korzysta podatnik. Stanowisko takie funkcjonowało do niedawna w praktyce organów podatkowych a nawet orzecznictwie, jednakże od samego początku było krytykowane przez podatników. Na szczęście w ostatnim czasie sądy zauważyły swoją pomyłkę, czego przykładem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2011r. (II FSK 1682/09).

Podnosi także zarzut nieprawidłowego rozliczenia salda początkowego środków walutowych. Organ podatkowy rozliczył bowiem płatności na podstawie opisów przelewów nie biorąc pod uwagę istniejących, niezapłaconych zobowiązań, które powinny zostać pokryte w pierwszej kolejności. Argumentuje, że organ podatkowy nie ma prawa decydować za podatnika, w jaki sposób płatności zostaną przyporządkowane do faktur, ponieważ nie upoważniają go do tego żadne przepisy. Opisy w przelewach są dokonywane przez podatnika i mogą być błędne, zaś nieścisłości w tym zakresie wychodzą dopiero na etapie księgowania i są wtedy korygowane (prawidłowo rozliczane). Taki sposób rozliczenia płatności musi przyjąć organ podatkowy, ponieważ nie może ingerować w rozliczenia między kontrahentami.

Z uwagi na podniesione zarzuty pełnomocnik strony domaga się zmiany decyzji organu podatkowego I instancji.

Rozpatrując wniesione odwołanie, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zważył, co następuje:

Postępowanie podatkowe, zgodnie z art. 127 ustawy Ordynacja podatkowa jest dwuinstancyjne, co oznacza, że każda sprawa rozpoznana i rozstrzygnięta decyzją organu I instancji podlega w wyniku wniesienia odwołania, ponownemu rozpoznaniu i rozstrzygnięciu przez organ drugiej instancji. Istota zasady dwuinstancyjności polega na prawie strony do dwukrotnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, po raz pierwszy przez organ pierwszej instancji, a następnie w wyniku wniesienia odwołania przez organ drugiej instancji. Zasada dwuinstancyjności kształtuje również tok postępowania podatkowego, w tym znaczeniu, że do rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy właściwy jest organ pierwszej instancji. Organ odwoławczy obowiązany jest do rozpoznania sprawy co do istoty tylko wtedy, gdy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego doszło do niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego.

Rozpatrując sprawę w postępowaniu odwoławczym Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, iż w niniejszej sprawie stan faktyczny nie został w sposób wyczerpujący wyjaśniony, zaś braki w materiale dowodowym sprawy są tego rodzaju, że uniemożliwiają przeprowadzenie uzupełniającego postępowania dowodowego przez organ podatkowy II instancji bez naruszenia ww. zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Powyższe obliguje organ drugiej instancji do wydania decyzji w trybie art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, w myśl którego organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej

części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

Na uchylenie przedmiotowej decyzji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach przede wszystkim wpływ mają podniesione przez pełnomocnika [REDAKTOWANE] zarzuty dotyczące nieprawidłowego przyporządkowania przez organ podatkowy I instancji płatności dokonywanych przez podatnika tytułem uregulowania zobowiązań wobec kontrahentów zagranicznych.

We wniesionym odwołaniu pełnomocnik podniosła zarzut nieprawidłowego rozliczenia salda początkowego środków walutowych. Argumentuje, iż organ podatkowy I instancji rozliczył płatności na podstawie opisów przelewów nie biorąc pod uwagę istniejących, niezapłaconych zobowiązań, które powinny zostać pokryte w pierwszej kolejności. Uważa także, że opisy w przelewach mogą być błędne, zaś nieścisłości w tym zakresie wychodzą na etapie księgowania i są wtedy korygowane (prawidłowo rozliczane).

W związku z powyższym, rozpatrując ponownie sprawę organ podatkowy I instancji zwróci się do podatnika o przedłożenie czytelnego i przejrzystego zestawienia wszystkich rozliczeń z kontrahentami zagranicznymi dokonanych przez [REDAKTOWANE] w 2008 roku wraz z dokładnym określeniem daty, tytułu zapłaty oraz kwoty regulowanego zobowiązania w odniesieniu do dokonanych przelewów z rachunków bankowych.

W ww. zestawieniu podatnik powinien także wskazać wartość salda początkowego na rachunkach walutowych, z wyjaśnieniem jego wartości, z uwagi na podniesiony zarzut nieprawidłowego rozliczenia tego salda przez organ podatkowy I instancji.

Wskazane wyżej okoliczności wymagające wyjaśnienia powodują, iż w chwili obecnej nie można jednoznacznie rozstrzygnąć kwestii wysokości zobowiązania [REDAKTOWANE] w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2008 r., zaś zakres postępowania, które należy przeprowadzić jest na tyle obszerny, iż uzasadnia zastosowanie w sprawie art. 233 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

Zwrócić należy jednak uwagę, że powyższe wskazówki nie ograniczają zakresu czynności Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach, który w trakcie ponownego postępowania powinien podjąć wszelkie konieczne działania celem dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i jej załatwienia, zgodnie z wyrażoną w art. 122 Ordynacji podatkowej zasadą prawdy obiektywnej.

Konkludując, należy stwierdzić, że aby dokonać w przedmiotowej sprawie oceny prawidłowości ustalenia stanu faktycznego, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach musiałby przeprowadzić postępowanie dowodowe albo w całości, albo w znacznej części, a do tego nie jest uprawniony, nie mieści się to w jego kompetencji.

Decyzja niniejsza na mocy art. 143 Ordynacji podatkowej została wydana z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

W myśl art. 128 Ordynacji podatkowej decyzja jest ostateczna.

Na decyzję tę służy stronie skarga, którą zgodnie z art. 53 § 1 oraz art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153,

poz. 1270 z późn. zm.) wnosi się w dwóch egzemplarzach, za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji.

Otrzymują:

① Joanna Thiel-
pełnomocnik [REDACTED]
Biuro Rachunkowe „JURCZYGA” sp. z o. o.
ul. Powstańców 6
44-145 Pilchowice

Z up. DYREKTORA
IZBY SKARBOWEJ
mgr DARIUSZ WIERA
Katowice, Oddział

2. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego
w Gliwicach

3. a/a