

4/VIII  
2023

PODATKOWA  
OFICyna WYDAWNICZA

# KAZUSY

DO EGZAMINU  
NA DORADCĘ  
PODATKOWEGO

ROZWIĄZANIA KROK PO KROKU

TOM I

KAZUSY ZGODNE Z UCHWAŁĄ NR 4/VIII/2023  
Z DNIA 28 KWIEŃNIA 2023 R.

# PODATKOWA ZAPRASZA NA KURS DO EGZAMINU PISEMNEGO



SPRAWDŹ NA  
[www.podatkowaoficyna.pl](http://www.podatkowaoficyna.pl)

ODWOŁANIE

## KAZUS nr 8

**Odwołanie od decyzji  
do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

Podatnik Jerzy M. pozostaje z małżonką we wspólności majątkowej małżeńskiej. W 2018 r. prowadził jednoosobową działalność gospodarczą. Dochody z tej działalności gospodarczej były opodatkowane w tym roku na zasadach ogólnych, gdyż nie wybrał on sposobu opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2022.2647 t.j. z dnia 2022.12.16, dalej powoływana jako u.p.d.o.f.)<sup>1</sup> ani w innych formach.

Małżonka podatnika, Joanna M. od 2014 r. osiąga przychody z tytułu umowy najmu. Do końca 2017 r. sumowała dochody z tego tytułu z dochodami męża we wspólnym rocznym zeznaniu podatkowym, które łącznie opodatkowywali na zasadzie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.

Małżonka podatnika w dniu **25 stycznia 2018 r.** złożyła we właściwym Urzędzie Skarbowym oświadczenie na piśmie, że do przychodów z tytułu wynajmu garażu, stanowiącego jej majątek odrębny, w wysokości 200,00 zł miesięcznie, wybiera opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Przez cały rok wpłacała także zaliczki miesięczne stanowiące ryczałt od przychodów ewidencjonowanych na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dnia 20. następnego miesiąca, w wysokości stanowiącej równowartość 8,5% przychodów z tego tytułu, tj. 17,00 zł w każdym miesiącu.

Podatnik Jerzy M. z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za 2018 r. osiągnął dochód w wysokości 162.678,20 zł.

Dnia **28.04.2019 r.** małżonkowie Jerzy i Joanna M. złożyli wspólne zeznanie podatkowe za 2018 r., w którym wykazano do łącznego opodatkowania tylko dochody podatnika Jerzego M. z tytułu działalności gospodarczej.

**Podatnik:**  
*Jerzy M.*

**Organ:**  
*Naczelnik Urzędu Skarbowego<sup>2</sup>*

**Data złożenia oświadczenia o wyborze ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przez Joannę M.:**  
*25.01.2018 r.*

**Data złożenia zeznania podatkowego za 2018 r.:**  
*28.04.2019 r.*

1. Nie wskazano miejscowości.

**Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA ORGANU****Treść i uzasadnienie decyzji**

Naczelnik Urzędu Skarbowego, po przeprowadzeniu kontroli i postępowania podatkowego **decyzją z dnia 6 lipca 2021 r.** określił Jerzemu M. zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego za 2018 r. Organ wskazał, że podatnik nie mógł dokonać wspólnego rozliczenia z małżonką z uwagi na fakt korzystania przez nią z formy opodatkowania, do której miały zastosowanie przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne.

**Data decyzji:**

06.07.2021 r.

**Przedmiot****decyzji:**

*zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego za 2018 r.*

**Istotne przepisy:**

- art. 6 ust. 2, 8 i 9 u.p.d.o.f.
- art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f.
- art. 9 ust. 1 i ust. 4 u.z.p.d.

**Polecenie**

Proszę sporządzić odwołanie, działając jako pełnomocnik Jerzego M. – doradca podatkowy, przyjmując, że nie upłynął termin do wniesienia odwołania.

**Podstawa prawna sporządzenia i wniesienia odwołania:**

*art. 127, art. 220 § 1, art. 222 i art. 223 § 1 i § 2 pkt 1 o.p.*

**Wnioski:**

- ⇒ *uchylenie w całości zaskarżonej decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania*
- ⇒ *uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i przekazanie sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania*

## [OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Warszawa, dnia 14 lipca 2021 r.<sup>1</sup>

**Dyrektor**  
**Izby Administracji Skarbowej**  
**w Warszawie**  
ul. Alojzego Felińskiego 2B  
01-513 Warszawa

za pośrednictwem  
**Naczelnika**  
**Pierwszego Urzędu Skarbowego**  
**Warszawa-Śródmieście**  
ul. Lindleya 14  
02-013 Warszawa

**Strona:****Jerzy Mróz**<sup>2</sup>

ul. Akacjowa 5, 02-013 Warszawa

NIP: 555-18-01-1113

**reprezentowana przez pełnomocnika:**  
**Doradcę podatkowego Jana Kowalskiego**

Nr wpisu: 1111

Adres do doręczeń pełnomocnika:

Kancelaria Doradcy Podatkowego

ul. Szwedzka 72/15, 00-011 Warszawa

Adres do doręczeń elektronicznych:

kowalski@abcdef.pl

Nr decyzji: **US/777/16/13/21/219**

## ODWOŁANIE

### od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście

1. Data fikcyjna. Z treści kazusu wynika, że decyzja została wydana w dniu 6.07.2021 r. Nieznana jest data doręczenia.
2. W kazusie występuje Jerzy M., więc nazwisko „Mróz” jest fikcyjne
3. Zgodnie z art.11 ustawy z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników: Podatnicy są obowiązani podawać identyfikator podatkowy na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru są obowiązane organy podatkowe lub celne. Zgodnie z art.3 ust.1 tej ustawy Identyfikatorem podatkowym jest
  - 1) numer PESEL – w przypadku podatników będących osobami fizycznymi niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług lub nieprowadzących działalności gospodarczej;
  - 2) NIP – w przypadku pozostałych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 2.  
Ponieważ z kazusu wynika, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą właściwym będzie nr NIP.

Na podstawie art. 127, art. 220 § 1, art. 222 i art. 223 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm., dalej jako „o.p.”),<sup>4</sup> działając w imieniu strony postępowania Jerzego Mróz („strona”, „skarżący”, „podatnik”, „odwołujący”) na mocy udzielonego mi pełnomocnictwa załączonego do niniejszego odwołania, zaskarżam w całości decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 6 lipca 2021 r. Nr US/777/16/13/21/219, doręczoną stronie w dniu 11 lipca 2021 r. określającą Jerzemu Mróz zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r.

Zaskarżonej decyzji zarzucam:

- 1) Naruszenie przepisów prawa materialnego:
  - a) **art. 9a ust. 6** ustawy z 26 lipca 1991 r., o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 1509, **dalej: „u.p.d.o.f.”**) w zw. z **art. 9 ust. 1** ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 2157, dalej jako „u.z.p.d.”) w zw. z **art. 9 ust. 4 u.z.p.d.** polegające na błędnym przyjęciu, że przychody żony skarżącego z tytułu najmu były opodatkowane w 2018 r. w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, podczas, gdy były opodatkowane na zasadach ogólnych;
  - b) **art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f. w zw. z art. 6 ust. 9 u.p.d.o.f.** polegające na błędnym przyjęciu, że podatnik nie mógł skorzystać z żoną ze wspólnego rozliczenia przychodów uzyskanych w 2018 r., podczas, gdy z okoliczności sprawy wynika, że małżonkowie mieli prawo do wspólnego rozliczenia dochodów za 2018 r.
- 2) naruszenie przepisów postępowania przez niewłaściwe zastosowanie, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:
  - a) **art. 21 § 3 o.p.** poprzez zastosowanie i określenie podatnikowi kwoty zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r.;
  - b) **art. 121 § 1 o.p. w zw. z art. 120 o.p.** poprzez prowadzenie postępowania w sposób naruszający zasadę zaufania do organów podatkowych oraz zasadę legalizmu.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) uchylenie w całości zaskarżonej decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania ewentualnie
- 2) uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i przekazanie sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania

## UZASADNIENIE

Podatnik pozostaje z małżonką we wspólności majątkowej małżeńskiej. W 2018 r. prowadził jednoosobową działalność gospodarczą. Dochody z tej działalności gospodarczej były opodatkowane w tym roku na zasadach ogólnych, gdyż nie wybrał on sposobu opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f., ani w innych formach. Małżonka podatnika od 2014 r. osiąga przychody z tytułu umowy najmu. Do końca 2017 r. sumowała dochody z tego tytułu z dochodami męża we wspólnym rocznym zeznaniu podatkowym, które łącznie opodatkowywali na zasadzie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. Małżonka podatnika w dniu 25 stycznia 2018 r. złożyła we właściwym urzędzie skarbowym oświadczenie

4. Tekst jednolity Dziennika Ustaw właściwy na dzień sporządzania pisma.

na piśmie, że do przychodów z tytułu wynajmu garażu stanowiącego jej majątek odrębny w wysokości 200,- zł miesięcznie, wybiera opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Przez cały rok wpłacała także zaliczki miesięczne stanowiące ryczałt od przychodów ewidencjonowanych na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 następnego miesiąca, w wysokości stanowiącej równowartość 8,5% przychodów z tego tytułu, tj. 17,- zł w każdym miesiącu. Podatnik z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za 2018 r. osiągnął dochód w wysokości 162.678,20 zł. Dnia 28.04.2019 r. małżonkowie złożyli wspólne zeznanie podatkowe za 2018 r., w którym wykazano do łącznego opodatkowania tylko dochody podatnika Jerzego Mróz z tytułu działalności gospodarczej.

Naczelnik urzędu skarbowego, po przeprowadzeniu kontroli i postępowania podatkowego decyzją z dnia 6 lipca 2021 r. określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego za 2018 r., wskazując że podatnik nie mógł dokonać wspólnego rozliczenia z małżonką z uwagi na fakt korzystania przez nią z formy opodatkowania, do której miały zastosowanie przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne.

Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy ma treść art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. w zw. z art. 9 ust. 1 u.z.p.d. w zw. z art. 9 ust. 4 u.z.p.d. w brzmieniu obowiązującym w 2018 r. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów dochody osiągnięte przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 – m.in. najem, są opodatkowane na zasadach określonych w ustawie, chyba że podatnicy złożą właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Stosownie zaś do treści art. 9 ust. 1 u.z.p.d. pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy podatnik składa naczelnikowi urzędu skarbowego [...] nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego. W myśl natomiast drugiego z w/w przepisów tj. art. 9 ust. 4 u.z.p.d. w przypadku osiągnięcia przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a – np. dochody z najmu, przepisy dotyczące oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych stosuje się odpowiednio. Mając na uwadze treść w/w przepisów stwierdzić należy, że przychody z tytułu najmu opodatkowane są na zasadach ogólnych, o ile do dnia 20 stycznia roku podatkowego podatnik nie złoży oświadczenia o opodatkowaniu tych przychodów w formie ryczałtu. Odnosząc powyższe do niniejszej sprawy wskazać należy, że żona podatnika oświadczenie o wyborze opodatkowania przychodów z najmu w formie ryczałtu złożyła naczelnikowi urzędu skarbowego w dniu 25 stycznia 2018 r. Oznacza to, że uchybiła ona terminowi, który wynika z art. 9 ust. 1 u.z.p.d. i tym samym nie dokonała skutecznej zmiany sposobu opodatkowania swoich przychodów. Konsekwencją powyższego jest opodatkowanie przychodów żony skarżącego z najmu za 2018 r. na zasadach ogólnych tj. w oparciu o art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f.

Tym samym organ pierwszej instancji błędnie przyjął, że w sprawie znajdzie zastosowanie art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f., zgodnie z którym wspólne opodatkowanie małżonków nie jest możliwe, w przypadku gdy chociażby do jednego z małżonków miały zastosowanie przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Jak to już zostało wskazane powyżej, skoro żona podatnika nie dokonała skutecznej zmiany formy opodatkowania, a zatem do uzyskiwanych przez nią w 2018 r. przychodów z tytułu najmu miały zastosowanie zasady ogólne, to podatnik miał możliwość na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. skorzystać z żoną ze wspólnego rozliczenia przychodów uzyskanych w 2018 r. Na marginesie należy również wskazać, że nawet gdyby żona podatnika skutecznie zmieniła formę opodatkowania przychodów z tytułu najmu na opodatkowanie w formie ryczałtu, to i tak przepis art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f. nie miałby w sprawie

zastosowania z uwagi na treść art. 6 ust. 9 u.p.d.o.f. Przepis ten stanowi bowiem, że zasada określona w ust. 8 nie dotyczy osób, o których mowa w art. 1 pkt 2 u.z.p.d., czyli osób osiągających przychody np. z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Taka sytuacja miała natomiast miejsce w niniejszej sprawie. Żona skarżącego nie prowadziła w 2018 r. działalności gospodarczej w zakresie wynajmu garażu, a jedynie dokonywała najmu mienia stanowiącego jej majątek odrębny. Art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f. nie mógł więc znaleźć zastosowania w niniejszej sprawie.

Zgodnie z art. 21 § 3 o.p. jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji przytoczonych wyżej przepisów nieuzasadnione było zatem określenie podatnikowi na podstawie tego przepisu kwoty zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r., skoro z powołanych przepisów wynika, że podatnik mógł dokonać rozliczenia wspólnie z małżonką.

Zgodnie z art. 120 o.p. organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Natomiast zgodnie z art. 121 § 1 o.p. postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Pierwszy z przepisów stanowi o tzw. zasadzie legalizmu i praworządności, która oznacza, że organy podatkowe powinny działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania powinny stać na straży praworządności. Zasada ta nakazuje zatem stosowanie właściwych przepisów prawa i stosowaniem właściwych reguł ich wykładni, w tym wykładni prokonstytucyjnej chroniącej prawa obywateli.

W art. 121 § 1 o.p. została natomiast wyrażona zasada zaufania do organów podatkowych, której nie można odczytywać w oderwaniu od zawartej w art. 120 o.p. zasady legalizmu, które nakazują organom podatkowym działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania stać na straży praworządności. Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne. Organ w niewłaściwy sposób zinterpretował stan faktyczny i wynikające z niego konsekwencje dla podatnika, a także obowiązujące w tym zakresie przepisy prawne. Tym samym doszło także do naruszenia art. 121 § 1 o.p., zgodnie z którym postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak na wstępie.

Jan Kowalski<sup>5</sup>  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu: 1111  
\_\_\_\_\_  
Jan Kowalski  
(podpis doradcy podatkowego)

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo szczególne (formularz PPS-1)
  - 2) dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa – 17 zł
5. Zgodnie z § 3 ust. 3 uchwały nr 9/VII/2020 Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego z dnia 1 października 2020 r. w sprawie wytycznych Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego dotyczących przeprowadzenia części pisemnej egzaminu na doradcę podatkowego: „Odpowiedzi nie wolno podpisywać własnym nazwiskiem. Jeżeli rozwiązanie zadania wymaga podpisu – zdający podaje fikcyjne imię i nazwisko „Jan Kowalski”.



## [OPRACOWANIE REDAKCYJNE]

Miejscowość, data  
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Dyrektor**  
**Izby Administracji Skarbowej**  
**w Warszawie**  
adres

za pośrednictwem  
**Naczelnika**  
**Pierwszego Urzędu Skarbowego**  
**Warszawa-Śródmieście**  
adres

**Strona:**

Imię i nazwisko, adres

Numer NIP

**reprezentowana przez pełnomocnika:**

tytuł zawodowy, imię i nazwisko doradcy podatkowego

Nr wpisu:

Adres do doręczeń pełnomocnika:

Kancelaria Doradcy Podatkowego  
adres

Adres do doręczeń elektronicznych:

Nr decyzji:

## ODWOŁANIE

### od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście

Na podstawie art. 127, art. 220 § 1, art. 222 i art. 223 § 1 i § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r., poz.1325 ze zm., dalej jako „o.p”), działając w imieniu strony postępowania Jerzego Mróz („strona”, „skarżący”, „podatnik”, „odwołujący”) na mocy udzielonego mi pełnomocnictwa załączonego do niniejszego odwołania, zaskarżam **w całości** decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z dnia 6 lipca 2021 r.

....., doręczoną Stronie w dniu ..... określającą Jerzemu

Zaskarżonej decyzji zarzucam:

- 1) Naruszenie przepisów prawa materialnego:
  - a) **art. 9a ust. 6** ustawy z 26 lipca 1991 r., o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 1509, **dalej: u.p.d.o.f.**) **w zw. z art. 9 ust. 1** ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 2157, dalej jako **u.z.p.d.**) **w zw. z art. 9 ust. 4 u.z.p.d.** polegające na błędnym przyjęciu, że przychody żony skarżącego z tytułu najmu były opodatkowane w 2018 r. w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, podczas, gdy były opodatkowane na zasadach ogólnych;
  - b) **art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f. w zw. z art. 6 ust. 9 u.p.d.o.f.** polegające na błędnym przyjęciu, że podatnik nie mógł skorzystać z żoną ze wspólnego rozliczenia przychodów uzyskanych w 2018 r., podczas, gdy z okoliczności sprawy wynika, że małżonkowie mieli prawo do wspólnego rozliczenia dochodów za 2018 r.
- 2) naruszenie przepisów postępowania przez niewłaściwe zastosowanie, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:
  - a) **art. 21 § 3 o.p.** poprzez zastosowanie i określenie podatnikowi kwoty zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r.;
  - b) **art. 121 § 1 o.p. w zw. z art. 120 o.p.** poprzez prowadzenie postępowania w sposób naruszający zasadę zaufania do organów podatkowych oraz zasadę legalizmu.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) uchylenie w całości zaskarżonej decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania *ewentualnie*
- 2) uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i przekazanie sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania

## UZASADNIENIE

### OPIS STANU FAKTYCZNEGO SPRAWY I STANOWISKO ORGANU

- 1) Dnia 28.04.2019 r. małżonkowie Jerzy i Joanna M. złożyli wspólne zeznanie podatkowe za 2018 r., w którym wykazano do łącznego opodatkowania tylko dochody podatnika z tytułu działalności gospodarczej.
- 2) W 2018 r. dochody z działalności gospodarczej podatnika opodatkowane były na zasadach ogólnych.
- 3) Małżonka podatnika od 2014 r. osiąga przychody z tytułu umowy najmu. W dniu 25 stycznia 2018 r. złożyła we właściwym urzędzie skarbowym oświadczenie na piśmie, że do przychodów z tytułu wynajmu garażu stanowiącego jej majątek odrębny wybiera opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Przez cały rok żona podatnika wpłacała zaliczki miesięczne stanowiące ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w terminie do dnia 20 następnego miesiąca w wysokości stanowiącej równowartość 8,5% przychodów z tego tytułu.
- 4) Decyzją z dnia 6 lipca 2021 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście określił podatnikowi zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r. wskazując, że nie mógł dokonać wspólnego rozliczenia z małżonką podatnika z uwagi na fakt korzystania przez nią z formy opodatkowania, do której miały zastosowanie przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym

**STANOWISKO PRAWNE STRONY**

Dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy kluczowe znaczenie ma treść art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. w zw. z art. 9 ust. 1 w zw. z art. 9 ust. 4 u.z.p.d. w brzmieniu obowiązującym w 2018 r. Z treści w/w przepisów wynika, że przychody z tytułu najmu opodatkowane są na zasadach ogólnych, o ile do dnia 20 stycznia danego roku podatkowego, podatnik nie złoży oświadczenia o opodatkowaniu tych przychodów w formie ryczałtu. W niniejszej sprawie żona podatnika oświadczenie o wyborze opodatkowania przychodów z tytułu najmu w formie ryczałtu złożyła w dniu 25 stycznia 2018 r. Oznacza to, że uchybiła ona terminowi, który wynika z art. 9 ust. 1 u.z.p.d. i tym samym nie dokonała skutecznej zmiany sposobu opodatkowania swoich przychodów. Konsekwencją powyższego jest opodatkowanie przychodów żony skarżącego z tytułu najmu za 2018 r. na zasadach ogólnych tj. w oparciu o art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. Organ pierwszej instancji błędnie zatem przyjął, że w sprawie znajdzie zastosowanie art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f., który uniemożliwia wspólne opodatkowanie małżonków, jeżeli choć jeden z nich swoje przychody rozlicza z zastosowaniem przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Skoro żona podatnika nie dokonała skutecznej zmiany formy opodatkowania, a zatem do uzyskiwanych przez nią w 2018 r. przychodów z tytułu najmu miały zastosowanie zasady ogólne, to podatnik miał możliwość na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. skorzystać z żoną ze wspólnego rozliczenia. Organ nie miał zatem podstaw do określenia podatnikowi, na podstawie art. 21 § 3 o.p., kwoty zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r.

Zgodnie z art. 120 o.p. organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Natomiast zgodnie z art. 121 § 1 o.p. postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Pierwszy z przepisów stanowi o tzw. zasadzie legalizmu i praworządności, która oznacza, że organy podatkowe powinny działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania powinny stać na straży praworządności.

W art. 121 § 1 o.p. została natomiast wyrażona zasady zaufania do organów podatkowych, której nie można odczytywać w oderwaniu od zawartej w art. 120 o.p. zasady legalizmu. Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne. Organ w niewłaściwy sposób zinterpretował stan faktyczny i wynikające z niego konsekwencje dla podatnika, a także obowiązujące w tym zakresie przepisy prawne. Tym samym doszło także do naruszenia art. 121 § 1 o.p., zgodnie z którym postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak na wstępie.

Jan Kowalski  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu: 1111  
\_\_\_\_Jan Kowalski\_\_\_\_\_  
(podpis doradcy podatkowego)

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo szczególne (formularz PPS-1)
- 2) dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa – 17 zł

## [OPRACOWANIE SKRÓCONE]

Miejscowość, data  
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Dyrektor**  
**Izby Administracji Skarbowej**  
**w Warszawie**  
adres

za pośrednictwem

**Naczelnika**  
**Pierwszego Urzędu Skarbowego**  
**Warszawa-Śródmieście**  
adres

**Strona:**

Imię i nazwisko, adres

Numer NIP

**reprezentowana przez pełnomocnika:**

Doradcę podatkowego Jana Kowalskiego

Nr wpisu:

Adres do doręczeń pełnomocnika:

Kancelaria Doradcy Podatkowego

Adres

Adres do doręczeń elektronicznych:

Nr decyzji:

kazus nr 8

## ODWOŁANIE

### od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście

I. We wstępie należy podać następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienie odwołania: art. 127, art. 220 § 1, art. 222, art. 223 § 1 i § 2 pkt 1 o.p.,
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz podatnika w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy odwołanie od decyzji, podając kto i kiedy ją wydał, czego dotyczyła i kiedy została doręczona.

II. Wskazujemy zarzuty przeciw decyzji:

- naruszenie art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. w zw. z art. 9 ust. 1 u.z.d.p. w zw. z art. 9 ust. 4 u.z.p.d., polegające na... podczas, gdy....

- naruszenie art. 6 ust. 2 w zw. z art. 6 ust. 8 w zw. z art. 6 ust. 9 u.p.d.o.f., polegające na... podczas, gdy....
- naruszenie art. 21 § 3 o.p. poprzez...
- naruszenie art. 121 § 1 o.p w zw. z art.120 o.p. poprzez...

III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem odwołania:

- uchylenie w całości zaskarżonej decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania ewentualnie uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i przekazanie sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania

## UZASADNIENIE

### OPIS STANU FAKTYCZNEGO SPRAWY I STANOWISKO ORGANU

*(Należy sformułować na podstawie treści kazusu)*

### STANOWISKO PRAWNE STRONY

W niniejszej sprawie organ pierwszej instancji bezzasadnie odmówił podatnikowi skorzystania ze wspólnego rozliczenia z żoną na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., uznając że zastosowanie znajdzie wyłącznie z art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f., gdyż żona podatnika przychody z najmu za 2018 r. rozliczała w formie ryczałtu. Stanowisko to jest błędne i stoi w sprzeczności z treścią art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. w zw. z art. 9 ust. 1 w zw. z art. 9 ust. 4 u.z.p.d. w brzmieniu obowiązującym w 2018 r. Przepisy te dopuszczają opodatkowanie przychodów z tytułu najmu w formie ryczałtu, jeżeli podatnik do dnia 20 stycznia danego roku podatkowego złoży stosowne oświadczenie naczelnikowi urzędu skarbowego. Żona podatnika oświadczenie takie złożyła w dniu 25 stycznia 2018 r. – uchybiła zatem terminowi i tym samym nie dokonała skutecznej zmiany sposobu opodatkowania swoich przychodów. W konsekwencji przychody żony skarżącego z tytułu najmu za 2018 r. opodatkowane były na zasadach ogólnych, co umożliwiło podatnikowi dokonanie z żoną wspólnego rozliczenia na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak na wstępie.

Jan Kowalski  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu: 1111  
\_\_\_\_\_  
Jan Kowalski  
(podpis doradcy podatkowego)

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo szczególne (formularz PPS-1)
- 2) dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa – 17 zł

## ■ KOMENTARZ DO PRZEPISÓW PRZYWOŁANYCH W KAZUSIE

### **Art. 6 u.p.d.o.f.**

1. Małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przez nich dochodów.
2. Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, między którymi istnieje przez cały rok podatkowy wspólność majątkowa, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy mogą być, z zastrzeżeniem ust. 8, na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1 i 1a, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot określonych w art. 26 i art. 26e; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków.

[...]

8. Sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 2 i 4, nie ma zastosowania w sytuacji, gdy chociażby do jednego z małżonków, osoby samotnie wychowującej dzieci lub do jej dziecka mają zastosowanie przepisy art. 30c, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym lub ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.
9. Zasada określona w ust. 8 nie dotyczy osób, o których mowa w art. 1 pkt 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, niekorzystających jednocześnie z opodatkowania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej na zasadach określonych w art. 30c, w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym, w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.

### **Art. 9a u.p.d.o.f.**

6. Dochody osiągnięte przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6, są opodatkowane na zasadach określonych w ustawie, chyba że podatnicy złożą właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym.

### **Art. 9 u.z.p.d.**

1. Pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy podatnik składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego. [...]
4. W przypadku osiągania przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a, przepisy dotyczące oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych stosuje się odpowiednio, z tym że podatnik rozpoczynający osiąganie takich przychodów w trakcie roku podatkowego składa pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za dany rok podatkowy naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika nie później niż do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym osiągnął pierwszy przychód z tego tytułu, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód osiągnął w grudniu roku podatkowego.

Zasadą jest, że małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przez nich dochodów (art. 6 ust. 1 u.p.d.o.f.). Wyjątkiem od tej zasady jest uregulowanie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. – przepis ten, w określonych przypadkach pozwala na wspólne rozliczenie przychodów małżonków. Zasada łącznego opodatkowania małżonków nie ma jednak zastosowania w sytuacji, gdy chociażby do jednego z małżonków mają zastosowanie przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f.). Jednakże art. 6 ust. 9 u.p.d.o.f. wskazuje, że zasada określona w ust. 8 nie dotyczy osób, o których mowa w art. 1 pkt 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, czyli osób osiągających przychody np. z tytułu umowy najmu, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Niezależnie od powyższego należy wskazać, że zgodnie z art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f. dochody osiągnięte przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 6 u.p.d.o.f. – np. przychody uzyskiwane z najmu, są opodatkowane na zasadach ogólnych, chyba że podatnicy złożą właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenia o wyborze opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Termin na złożenie takiego oświadczenia na dany rok podatkowy upływa z dniem 20 stycznia danego roku podatkowego (art. 9 ust. 1 u.z.p.d.).

## ■ PODSUMOWANIE

Analiza przepisów zawartych w treści kazusu oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania kazusu o następującą argumentację:

- 1) Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. małżonkowie – po spełnieniu określonych w tym przepisie warunków – mogą być, na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów.
- 2) W myśl art. 6 ust. 8 u.p.d.o.f. łączny sposób opodatkowania nie ma zastosowania w sytuacji, gdy chociażby do jednego z małżonków mają zastosowanie przepisy art. 30c u.p.d.o.f., przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym lub ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym.
- 3) Zasada określona w ust. 8 art. 6 u.p.d.o.f. nie dotyczy osób osiągających przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. — Dochody z tytułu najmu opodatkowane są według zasad ogólnych, chyba że podatnik złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w u.z.p.d. (art. 9a ust. 6 u.p.d.o.f.).
- 4) Pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy podatnik powinien złożyć nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego (9 ust. 1 u.z.p.d.).
- 5) Należy pamiętać, że powyższe przepisy dotyczą stanu faktycznego z 2018 r. i należy uwzględnić ich brzmienie z 2018 r.

Kazus nr 8