

„WIRTUALNE BIURA” A POSTĘPOWANIA PROWADZONE PRZEZ ORGANY PODATKOWE. PROBLEMY PROCEDURALNE

Janusz Bonarski

1. Zagadnienia wprowadzające

Urzeczywistnienie norm materialnego prawa podatkowego możliwe jest jedynie przy zastosowaniu procedur wynikających z ordynacji podatkowej. Regulacje te przewidują szereg możliwych postępowań prowadzonych przez organy podatkowe. Najistotniejsze z nich to postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz czynności sprawdzające. Cel tych postępowań generalnie sprowadza się do weryfikacji wypełniania reguł samoobliczania podatków. Kończą się one decyzją bądź protokołem. Każde postępowanie prowadzone jest wobec strony z uwzględnieniem m.in. właściwości miejscowej organu podatkowego. Ta z kolei możliwa jest po ustaleniu, w zależności od strony, miejsca zamieszkania, siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Powyższe miejsca wskazywane są przez podatników we wnioskach CEIDG, zgłoszeniach rejestracyjnych dla celów NIP i VAT oraz wnioskach o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS).¹ Adresami tymi są niekiedy miejsca funkcjonowania „wirtualnych biur”.² Celowe

1 Zob. ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym.

2 Dalej określane jako WB.

jest rozważenie, po pierwsze, na ile działalność WB jest dozwolona, po drugie, jakie są skutki działalności WB i po trzecie, na ile WB utrudniają realizację materialnego prawa podatkowego.

2. „Wirtualne biuro” jako przedmiot działalności

Określenie „wirtualne biuro” charakteryzuje najczęściej firmę, której przedmiotem działalności gospodarczej jest zapewnienie innym firmom pełnej obsługi biurowej. (ang. *Virtual Office, e-office*). Początki tego typu działalności zaobserwować można było w USA w latach dziewięćdziesiątych XX w. Był to przejaw rewolucji w zarządzaniu firmą i wiązał się z korzystaniem z tzw. „inteligentnego biura”. Pomysł ten z czasem przekształcił się w WB. „Wirtualne biura” oferują m.in: adres do rejestracji firmy, indywidualne numery telefoniczne, odbiór telefonów i faksów, odbiór i przesyłanie korespondencji, odbiór i obsługę skrzynki mailowej czy też obsługę prawną i księgową. Innymi słowy, WB zapewniają pełny *outsourcing* biurowy bez konieczności fizycznego angażowania się firmy. Do dodatkowych korzyści z funkcjonowania tego podmiotu zaliczyć należy ograniczenie kosztów firm korzystających z tych usług związanych z brakiem konieczności wynajęcia miejsca czy też zatrudnienia pracowników. Dają one również niejednokrotnie prestiż posiadania siedziby w reprezentacyjnym miejscu.

Odnosząc przedmiotowy zakres działalności do obowiązujących regulacji prawnych w zakresie zasad prowadzenia działalności gospodarczej należy stwierdzić, że nie wykracza on poza dopuszczalne formy. Prawo do jej prowadzenia wynika z konstytucyjnej zasady wolności gospodarczej.³ Podkreślić należy, że podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach. Ograniczenia mogą tu wynikać jedynie z obowiązującego prawa.⁴ Prawo do działalności WB potwierdza pośrednio również Ministerstwo Finansów.⁵

3 Zob. art. 20, 21 Konstytucji RP.

4 Zob. art. 6 u.s.d.g.

5 Zob. odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 7 listopada 2013 na interpelację nr 21791 w sprawie odmawiania przez urzędy skarbowe nadawania numeru NIP firmom korzystającym z tzw. wirtualnych biur, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r., odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 31 października 2013 r. na

Odrębnej analizie podać należy prawo do wykazywania adresów WB przez podmioty gospodarcze. Na wstępie należy ustalić, w jakim zakresie działalność WB będzie widoczna w działalności podmiotów korzystających z adresów WB. Będzie to najczęściej tożsamość miejsca siedziby bądź miejsc prowadzenia działalności. Oceniając dalej możliwość używania tych adresów, należy odnieść się do definicji tych miejsc. Zatem za siedzibę osoby prawnej należy uznać miejscowość, w której ma siedzibę organ zarządzający tą osobą prawną.⁶ Miejsce prowadzenia działalności gospodarczej definiowane jest przez Ministerstwo Finansów jako każde miejsce, gdzie jest wykonywana działalność gospodarcza (np. filie, przedstawicielstwa).⁷ Bardziej precyzyjne definicje stałego miejsca prowadzenia działalności widoczne są w przepisach unijnych. I tak z rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej uznać należy dowolne miejsce, inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego.⁸ Z kolei zgodnie z wykładnią ETS będzie to osobowo–rzeczowa struktura występująca w sposób stały, tzn. powtarzalny i nieprzemijający.⁹ Zatem otwarte jest pytanie, czy adres WB może być siedzibą? Przyjmując, że w siedzibie powinien być organ zarządzający tą osobą prawną, adres WB nie może być siedzibą. Zadania WB nie wypełniają obowiązków organu zarządzającego osobą prawną. Podkreślić należy, że kluczowa decyzja w tym zakresie należy do Krajowego Rejestru Sądowego. Praktyka pokazuje, że KRS zajmuje stanowisko inne. Potwierdza on, że adres WB może być siedzibą osoby prawnej poprzez wpis do rejestru. Stanowiska organów podatkowych, co będzie podkreślono dalej, niekiedy są zgoła inne. Odnosząc natomiast adres WB jako

interpelację nr 21450 w sprawie rejestracji firm z siedzibą w tzw. wirtualnym biurze, <http://www.sejm.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.

6 Zob. art. 41 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

7 Zob. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 21 stycznia 2014 r. IPPP2/443–1218/13–4/MM, <http://www.sip.mf.gov.pl> z dnia 10 września 2014 r.

8 Zob. art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011 r., s. 1).

9 Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (Izba Szósta) z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie Faaborg–Gelting Linien A/S przeciwko Finanzamt Flensburg, <http://www.curia.europa.eu> z dnia 10.09.2014 r.

miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, należy potwierdzić prawo podatników do takiej decyzji. Funkcje WB w oparciu o umowę z podatnikiem mogą świadczyć o wykonywaniu działalności gospodarczej w tym miejscu. Stanowisko takie potwierdzają organy rejestrowe, akceptując wnioski CEIDG. Rozstrzygnięcia organów podatkowych w tym zakresie są niejednolite.

3. Procedura rejestracyjna NIP i VAT a „Wirtualne Biuro”

Wśród usług, które oferuje WB, jest udostępnienie adresu dla celów rejestracji firmy. Może to być adres siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Adresy te są bardzo istotne, gdyż umożliwiają, po pierwsze, określenie właściwości miejscowej organów podatkowych, po drugie, wszczęcie stosownych postępowań. W konsekwencji rozważyć należy wpływ WB na m.in. moment rejestracji firmy.

Podając adres WB jako miejsca siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, pojawia się kwestia nadania numeru identyfikacji podatkowej oraz kwestia zarejestrowania podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług. Pojawiają się tu rozstrzygnięcia odmowne w sprawie uzyskania NIP-u oraz zarejestrowania jako podatnicy VAT. Jako przesłankę odmowy wskazuje się brak możliwości istnienia siedziby i miejsca prowadzenia działalności w WB, a spowodowane jest to bardzo dużą ilością podmiotów korzystających z WB. Organy podatkowe przywołują oświadczenia podatników, którzy, po pierwsze, sami nie potrafią wskazać „swojej” powierzchni oraz urządzeń biurowych w WB, a po drugie, otwarcie mówią, że jest to adres tylko do zarejestrowania firmy oraz do odbioru korespondencji.

Powyżej przedstawiony stan faktyczny traktowany jest przez organy podatkowe jako wypełnienie regulacji art. 8c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Zgodnie z nim w przypadkach stwierdzenia, że zgłoszenie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję odmowną. Za niespełnienie wymogów formalnych uważa się podanie w zgłoszeniu rejestracyjnym danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym.

W zakresie odmowy rejestracji podatnika jako podatnika VAT organy podatkowe wysuwają argumenty tożsame związane z niespełnieniem wymogów określonych przepisami prawa, a odnoszonymi do zgłoszenia VAT-R. Rozstrzygnięcia te oparte są na podstawie art. 96 ust. 1 i 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

Rozważając zasadność takiego postępowania przez organy podatkowe, należy stwierdzić, że nie wynikają one z obowiązujących przepisów prawa. Na uznanie zasługują przesłanki takiego postępowania. A są one związane z powzięciem podejrzenia, że firma rozpoczynająca działalność gospodarczą może być ogniwem w działaniach przestępczych, na co może wskazywać m.in. brak majątku, przedmiot i zakres działalności. Jednakże cały czas należy podkreślać, że przejęte działania na to podejrzenie są wadliwe. Twierdzenie, że zgłoszenie rejestracyjne nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa w przypadku braku majątku do prowadzenia działalności gospodarczej, obarczone jest dużym ryzykiem nieprawidłowości. Za brakiem zasadności odmowy nadania nr NIP przemawiają ponadto przepisy u.e.p., które wskazują wprost na przesłanki dla takiego działania,¹⁰ w szczególności w zakresie braku możliwości potwierdzenia tożsamości bądź istnienia podmiotu.

Zasadność powyższego stanowiska potwierdzają rozstrzygnięcia sądów administracyjnych.¹¹ Wynikiem tego decyzje organów podatkowych były uchylane z uwagi na błędną interpretację przepisów. Zdaniem sądów brak środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej nie może być podstawą do odmowy nadania numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Sądy podkreślają, że w toku postępowania o nadanie NIP organy podatkowe nie są uprawnione do badania, czy pod adresem WB wykonywane są funkcje zarządcze podmiotu ubiegającego się o nadanie NIP. Stanowisko sądów administracyjnych zbieżne jest z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.¹² Podkreśla on, że uza-

10 Zob. art. 8c u.e.p.

11 Zob. wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2014 r. sygn. akt I SA/Gd 1401/13, opubl.; wyrok WSA z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 436/13, opubl.; wyrok NSA z 5 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3549/13, <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.

12 Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 marca 2013 r. C-527/11 w sprawie Valsts ieņēmumu dienests v. Ablesio SIA, <http://www.curia.europa.eu> z dnia 10 września 2014 r.

sadnieniem odmowy zarejestrowania podatnika może być jedynie np. uprawdopodobnienie istnienia groźby oszustwa.

Stanowisko negujące praktykę organów podatkowych zajął również Rzecznik Praw Obywatelskich.¹³ Podstawą takiego wniosku jest interpretacja wspomnianego wyżej art. 8c u.e.p., który – zdaniem Rzecznika – nie upoważnia organów podatkowych do odmowy nadania NIP.

Zauważyć należy, że reguły w zakresie nadawania numerów identyfikacji podatkowej od 1 grudnia 2014 r. ulegną diametralnej zmianie.¹⁴ Wynikiem tego podmioty wpisywane do Krajowego Rejestru Sądowego będą uzyskiwały NIP automatycznie z wykorzystaniem systemu informatycznego. Będzie to możliwe poprzez przesyłanie danych z Krajowego Rejestru Sądowego do CRP KEP. Potwierdzeniem nadania NIP będzie ujawnienie tego numeru w KRS. Dla osób fizycznych numer będzie ujawniany w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Z kolei regulacje dotyczące odmowy nadania NIP bądź jego unieważniania¹⁵ nie będą miały zastosowania do spraw, gdzie NIP nadawany jest automatycznie. Wprowadzona tu została ponadto nowa instytucja uchylecia z urzędu NIP. Będzie to możliwe w sytuacji, gdy podatnik posługuje się fałszywymi lub fikcyjnymi danymi rejestracyjnymi swojej siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Uchylenie NIP, odmowa nadania tego numeru bądź jego unieważnienie dokonywane będzie w trybie przewidzianym dla postępowania podatkowego.

Rozważyć należy, na ile uchylenie NIP będzie stosowane w odniesieniu do podmiotów deklarujących adres WB. Wydaje się, że w stopniu znikomym. Wynika to z założenia, że osoby prawne mając wpis w KRS, mogą skutecznie się obronić przed posądzeniem o fałszerstwo czy fikcyjność. Organy podatkowe nie będą mogły im najczęściej tego udowodnić. W odniesieniu do osób fizycznych sytuacja będzie podobna.

13 Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 15 stycznia 2014 r. nr V.511.8.2014.EG z dnia 15 stycznia 2014 r., <http://www.rpo.gov.pl> z dnia 10.09.2014 r.

14 Zob. ustawa z dnia 26 czerwca 2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (poz. 1161).

15 Wyjątkiem są tu sytuacje np. wielokrotnego nadania NIP.

4. „Wirtualne biura” a doręczenia dokumentów

Generalnym warunkiem wszczęcia postępowań jest doręczenie stosownych dokumentów. W przypadku postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu jest to postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego. W kontroli podatkowej jest to natomiast upoważnienie do kontroli. W przypadku czynności sprawdzających jest to stosowne wezwanie. Pisma doręcza się w miejscu zamieszkania, pracy, siedziby, w miejscu prowadzenia działalności bądź w każdym innym, gdzie zostanie się adresata. Możliwe jest również doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W określonych przypadkach możliwe jest ponadto doręczenie zastępcze,¹⁶ przyjęcie fikcji prawnej doręczenia¹⁷ czy też ustanowienie kuratora lub przedstawiciela.¹⁸ Różnice w sposobie doręczenia dla osób fizycznych i osób prawnych wynikają ze sposobu funkcjonowania tych podmiotów. Generalnie osobom fizycznym pisma doręcza się w ich mieszkaniu lub miejscu pracy, a osobom prawnym w siedzibie bądź miejscu prowadzenia działalności osobie upoważnionej do odbioru korespondencji.

Dla doręczeń istotne znaczenie ma, jak wskazano wcześniej, siedziba, miejsce prowadzenia działalności czy też, w odniesieniu do osób fizycznych, miejsce zamieszkania. Adresy WB będą najczęściej odnosiły się do siedziby i miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W takim przypadku o skuteczności doręczeń decydować będzie podatnik. Na ile on upoważni pracowników WB do odbioru korespondencji, na tyle doręczenia będą skuteczne. Postawić można tu tezę, że WB ze swej istoty nie wprowadzają dodatkowych utrudnień. Decydująca, można powtórzyć, jest tu wola podatnika. Może on w każdym innym miejscu siedziby czy prowadzenia działalności również skutecznie udaremnić doręczanie przez pocztę czy też przez pracowników organu korespondencję. Porządkowo, jeżeli uda się wszcząć postępowanie, dalsze utrudnienia podmiotu w odbiorze korespondencji nie będą istotną prze-

16 Zob. art. 149 o.p.

17 Zob. art. 150 o.p.

18 Zob. art. 154 o.p.

szkodą. Zastosowanie będzie miał tu art. 18b o.p. umożliwiający dalsze doręczanie pism.¹⁹

5. Dostęp do dokumentów w WB

Kluczową kwestią każdego postępowania są dowody, na podstawie których zapadają rozstrzygnięcia. Wśród nich czołowe miejsce zajmuje dokumentacja podatkowa prowadzona przez dany podmiot. Adresy miejsca przechowywania dokumentacji podawane są przez podatników w zgłoszeniach rejestracyjnych.²⁰ Nie muszą to być siedziby firm. W przypadku wykorzystania w tym zakresie adresu WB sytuacja będzie analogiczna jak w przypadku doręczeń. To wola podatnika decyduje, na ile będą tam przetrzymywane dokumenty i kto do nich będzie miał dostęp. W toku postępowania regulacje o.p. umożliwiają czy to wezwanie do ich złożenia, czy też żądania ich wydania z możliwością przeszukania i asysty policji włącznie.²¹ Uprawnienia te w obliczu braku dokumentów w WB nie zapewniają sukcesu.

6. Wnioski

Funkcjonowanie WB i podmiotów korzystających z ich usług w świetle prawa jest dozwolone. W myśl początkowych koncepcji działalności WB miały wspierać drobnych przedsiębiorców. Z perspektywy dłuższego czasu na taką działalność można popatrzeć z kilku płaszczyzn.

Z jednej strony stanowią one wsparcie dla małych firm. Poza logistycznym wsparciem WB stwarzają tym firmom ponadto wizerunek, często nieprzystający do realnego rozmiaru prowadzonej działalności. Z punktu widzenia przedsiębiorcy nie jest to wadą. Wprost przeciwnie, jest to niekiedy impuls dla rozwoju firmy.

Z drugiej strony, działalność WB może przyczyniać się do działań sprzecznych z prawem. Wskazać tu można na ryzyko wykorzysty-

19 Zob. wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2012 r., sygn. akt. I FSK 1020/09, <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> z dnia 10 września 2014 r.

20 Zob. wniosek CEIDG-1 oraz zgłoszenie NIP-2.

21 Zob. art. 155 o.p., art. 274a o.p., art. 286 § 2 o.p., art. 286a § 1 o.p.

wania firm korzystających z WB do m.in. wyłudzenia kredytów, deklarowania fikcyjnych zwrotów VAT w urzędach skarbowych i z tym związanych przestępstwami „prania pieniędzy”.²² Skalę tej działalności w odniesieniu do wszystkich podatników oddają wyniki działalności kontroli skarbowej, która w I półroczu 2014 r. wykryła ok. 93 tys. fikcyjnych faktur wystawionych na ponad 11 mld zł.²³ Uszczuplenia we wskazanym okresie określono w wys. ok. 4,6 mld zł.²⁴ Istotną rolę, jak pokazują doświadczenia Ministerstwa Finansów, odgrywają tu WB.²⁵ W konsekwencji będzie to miało również przełożenie na postępowania prowadzone przez organy podatkowe. Mogą tu zatem wystąpić przeszkody, które w zasadzie uniemożliwią przeprowadzenie np. kontroli podatkowej.

„Wirtualne biura” są wykorzystywane dla celów przestępczych tak jak i inne podmioty oferujące określone usługi. Wskazać tu można również dobrze na banki oferujące doskonałe narzędzia przepływu środków finansowych, które jednocześnie są wykorzystywane przez przestępców „piorących pieniądze”. Rozwój usług niesie, niestety, za sobą ryzyko ich wykorzystywania dla celów niezgodnych z prawem. W konsekwencji WB mogą i są wykorzystywane do działań niezgodnych z prawem. Walka z tymi zagrożeniami, uwzględniając skalę problemu, powinna być oparta na ścisłej współpracy służb celnych, podatkowych z organami ścigania. Należy tu rozważyć stworzenie koncepcji śledztw finansowych. Powinny one zapewnić nieuchronność kary, jak też możliwość odzyskania należnych zobowiązań podatkowo-celnych. Temu powinno służyć np. poszerzenie kompetencji już funkcjonujących biur ds. odzyskiwania mienia powoływanych przez kraje UE na podstawie decyzji Rady z 6 grudnia 2007 r.²⁶

22 Zob. art. 299 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny.

23 W analogicznym okresie 2013 r. było to odpowiednio ok. 70 tys. faktur na ok. 9 mld zł.

24 W I półroczu 2013 r. była to kwota ponad 3 mld zł.

25 Zob. list ostrzegawczy Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Gospodarki informujący o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, <http://www.mf.gov.pl> z dnia 10 września 2014 r.

26 Decyzja Rady 2007/845/WSiSW z 6 grudnia 2007 r. dotycząca współpracy pomiędzy biurami ds. odzyskiwania mienia w państwach członkowskich w dziedzinie wykrywania i identyfikacji korzyści pochodzących z przestępstwa lub innego mienia związanego z przestępstwem. (Dz. Urz. UE L 332, z 18 grudnia 2007 r., s. 103). W Polsce zadania te realizuje Wydział ds. Odzyskiwania Mienia KG Policji.

Stwierdzane przez organy podatkowe nieprawidłowości w funkcjonowaniu WB i podmiotów korzystających z ich usług powinny być zatem sygnalizowane właściwym organom ścigania. Organy te powinny podjąć stosowne czynności pozwalające na wyeliminowanie z obrotu prawnego przestępców. Trudno oczekiwać, by zadania te realizowały organy podatkowe.